

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-graduação em Direito

Paulo Antônio Machado da Silva Filho

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO: Uma abordagem teórica baseada no
Single Tax Principle

Belo Horizonte

2020

Paulo Antônio Machado da Silva Filho

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO: Uma abordagem teórica baseada no
Single Tax Principle

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, para defesa como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi

Belo Horizonte

2020

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

S586p Silva Filho, Paulo Antônio Machado da
Planejamento tributário agressivo: uma abordagem teórica baseada no *Single Tax Principle* / Paulo Antônio Machado da Silva Filho. Belo Horizonte, 2020.
234 f. : il.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 2. Planejamento tributário. 3. Empresas multinacionais - Impostos - Legislação. 4. Política tributária. 5. Sistema tributário. 6. Impostos - Legislação - Cooperação internacional. 7. Competência tributária. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2.022

Ficha catalográfica elaborada por Fabiana Marques de Souza e Silva - CRB 6/2086

Paulo Antônio Machado da Silva Filho

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO: Uma abordagem teórica baseada no
Single Tax Principle

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, para defesa como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (Orientador)

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Giovani Clark (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Félix Daniel Martínez Laguna (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Gustavo Gonçalves Vettori (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 09 de março de 2020

Para a minha esposa, Suelen, e para os meus pais.

AGREDECIMENTOS

Registro os meus agradecimentos ao Professor Marciano Seabra de Godoi que me orientou durante os quatro anos de doutorado. Orientação sem a qual a presente pesquisa não teria sido elaborada da forma como foi e que também não se restringiu somente ao presente trabalho mas a todas as atividades das quais participei durante o curso de doutoramento da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

As oportunidades que tive certamente ajudaram na minha formação acadêmica e serão úteis ao longo de toda a minha vida. Destaco o estágio de docência, realizado logo no primeiro semestre do curso, onde acompanhei o Professor Marciano em suas aulas de graduação em Direito Tributário I e Direito Tributário II, na PUC-Minas, Praça da Liberdade. Outra atividade que menciono e reitero meus agradecimentos foi o Seminário de Direito Internacional Tributário, cujo tema foi o Projeto BEPS, em que além de ajudar na organização ainda tive o contato com diversos professores e palestrantes, não somente brasileiros mas de outras nacionalidades, como espanhóis, portugueses, holandeses, norteamericanos, entre outros. Além dos seminários de doutoramento, matéria obrigatória do curso de doutorado, tive a oportunidade de palestrar na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em Belo Horizonte, sobre o tema de minha pesquisa, experiência inesquecível que certamente colaborou no desenvolvimento do meu trabalho. Nesta oportunidade, tive o prazer de palestrar conjuntamente com o Professor Gustavo G. Vettori e com o Prof. Phelippe Toledo de Oliveira, aos quais também agradeço pela disponibilidade. Por fim, também cabe mencionar a experiência que me foi oportunizada de estudar, como pesquisador visitante, na Universidade Autónoma de Madrid, onde tive contato com o Professor Carlos Palao Taboada e Félix Daniel Martínez Laguna. Experiência que apesar de curta foi bastante enriquecedora na reflexão das questões pesquisadas.

Registro ainda que o Professor Marciano Seabra de Godoi foi o meu primeiro professor de Direito Tributário Internacional, ainda em 2003, quando realizei curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário, e também foi o meu professor na disciplina isolada de mestrado que fiz em 2014, Direito Tributário Internacional, na PUC-Minas, quando estava finalizando Mestrado na Faculdade de Direito Milton Campos. Oportunidades que não apenas me ajudaram a encontrar a área do Direito Tributário em que resolvi aprofundar meus estudos, mas que certamente me auxiliaram na minha formação acadêmica ao longo desse tempo.

Além dos agradecimentos ao Professor Marciano, registro também agradecimentos aos professores que compuseram a pré-banca de doutorado e irão participar da banca final: Professor Giovani Clark, e Professor Flávio Couto Bernardes; aos professores de fora da instituição que aceitaram o convite para participar da banca final: Professor Félix Daniel Martínez Laguna, da UAM, e Professor Gustavo Gonçalves Vettori, da USP; às professoras suplentes: Professora Alessandra Machado Brandão Teixeira, e Professora Marinella Machado de Araújo, ambas da PUC-MG; e aos professores com os quais tive aulas durante o curso de doutorado.

“Mind the gap” (LONDON UNDERGROUND, [19--])

RESUMO

Esta pesquisa corresponde à tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, para defesa como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito. A pesquisa tem como objetivo responder o que vem a ser o planejamento tributário agressivo, e entender se o mesmo é planejamento tributário lícito. Além do problema de pesquisa principal, outros problemas relacionados ao planejamento tributário agressivo também serão avaliados. Assim, serão estudadas as suas características; sua distinção com o planejamento tributário abusivo; e quais as normas específicas que são aplicadas a ele. Pretende-se, ainda, saber em que medida isso afeta o Brasil. A metodologia utilizada na presente pesquisa foi uma abordagem teórica baseada no *single tax principle* sendo realizada uma pesquisa exploratória, com relação aos objetivos, e bibliográfica, com relação ao objeto. A pesquisa bibliográfica correspondeu à análise de estudos sobre o tema, bem como de documentos relevantes da OCDE e da UE, dentro de um contexto internacional, sem focar em um ordenamento jurídico específico. A pesquisa resultou em um exaurimento da bibliográfica especializada sobre direito tributário internacional e o planejamento tributário agressivo, chegando à conclusão de que tal instituto corresponde a uma política tributária internacional defendida pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômica, e fundamentada por meio do *single tax principle*.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário Agressivo. Sistema Tributário Internacional. *Single Tax Principle*.

ABSTRACT

This research corresponds to the doctoral thesis presented to the Postgraduate Program in Law of the Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, for defense as a partial requirement to obtain the title of Doctor of Law. The research aims to answer what is aggressive tax planning, and to understand if it is legal tax planning. Besides the main research problem, other problems related to aggressive tax planning will also be evaluated. Thus, its characteristics will be studied; its distinction with abusive tax planning; and what specific standards are applied to it. It is also intended to know to what extent this affects Brazil. The methodology used in this research was a theoretical approach based on the single tax principle and an exploratory research was carried out, regarding the objectives, and bibliographical research, regarding the object. The bibliographic research corresponded to the analysis of studies on the subject, as well as relevant OECD and EU documents, within an international context, without focusing on a specific legal system. The research resulted in an exhaustion of the specialized literature on international tax law and aggressive tax planning, concluding that such an institute corresponds to an international tax policy advocated by the Organization for Economic Cooperation and Development, and based on the single tax principle.

Keywords: International Tax Law. Aggressive Tax Planning. International Tax System. Single Tax Principle.

RIASSUNTO

Questa ricerca corrisponde alla tesi di dottorato presentata al Programma post-laurea in Giurisprudenza della Faculdade Mineira de Direito da Pontificia Universidade Católica de Minas Gerais, per la difesa come requisito parziale per ottenere il titolo di Dottore in Legge. La ricerca mira a rispondere alla pianificazione fiscale aggressiva e a capire se si tratta di una pianificazione fiscale lecita. Oltre al principale problema di ricerca, saranno valutati anche altri problemi relativi alla pianificazione fiscale aggressiva. Pertanto, verranno studiate le sue caratteristiche; la sua distinzione con la pianificazione fiscale abusiva; e quali standard specifici vengono applicati ad esso. Si intende inoltre sapere fino a che punto ciò influisce sul Brasile. La metodologia utilizzata in questa ricerca è stata un approccio teorico basato sul *single tax principle* ed è stata condotta una ricerca esplorativa, per quanto riguarda gli obiettivi, e una ricerca bibliografica, per quanto riguarda l'oggetto. La ricerca bibliografica corrispondeva all'analisi degli studi sull'argomento, nonché ai pertinenti documenti OCSE e UE, in un contesto internazionale, senza concentrarsi su un sistema giuridico specifico. La ricerca ha portato a un esaurimento della letteratura specializzata in diritto tributario internazionale e pianificazione fiscale aggressiva, concludendo che tale istituto corrisponde a una politica fiscale internazionale sostenuta dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico e basata sul *single tax principle*.

Parole Chiave: Diritto tributario internazionale. Pianificazione fiscale aggressiva. Sistema fiscale internazionale. *Single tax principle*.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – DNT e duas vezes não tributação	86
FIGURA 2 – DNT econômica	105
FIGURA 3 – The Dutch CV-BV structure	106
FIGURA 4 – PTA Amplo	176
FIGURA 5 – Caso McDonalds	192
FIGURA 6 – Caso Apple	194
FIGURA 7 – Caso Google	197

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS – *Base Erosion Profit Shifting*

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CM – OCDE – Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico

DCI – Direito Consuetudinário Internacional

DNT – Dupla Não Tributação

DTI – Direito Tributário Internacional

EUA – Estados Unidos da América

FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*

FTA – *Forum on Tax Administration*

G20 – Grupo dos 20

IVA – Imposto sobre valor agregado

LOB – *Limitation of Benefits*

MP – Medida Provisória

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OCEE – Organização de Cooperação Econômica Europeia

ONU – Organização das Nações Unidas

PTA – Planejamento Tributário Agressivo

SCE – Sociedade Cooperativa Europeia

SE – Sociedade Europeia

STP – *Single Tax Principle*

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

VAT – *Value Added Tax*

UE – União Europeia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	33
1.1 Tema.....	33
1.2 Problema	34
1.3 Objetivo	34
1.3.1 <i>Objetivos específicos</i>	34
1.4 Justificativa.....	35
1.5 Metodologia	37
1.6 Estrutura do Trabalho	39
1.7 Considerações Propedêuticas – O Direito Internacional Tributário, o Projeto BEPS, e a Era Pós-BEPS.....	41
2 O CONJUNTO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS	45
2.1 Sistema Tributário Internacional	48
2.2 Competição, arbitragem e coordenação / harmonização	57
2.2.1 <i>A Competição Tributária</i>	57
2.2.2 <i>A Arbitragem</i>	58
2.2.3 <i>Coordenação / Harmonização</i>	60
2.3 Direito Consuetudinário Internacional Tributário	61
2.3.1 <i>Costume Internacional</i>	62
2.3.2 <i>Costume Internacional Tributário</i>	65
2.4 A questão do soft law no direito tributário internacional	70
2.4.1 <i>O soft law no Direito Internacional</i>	71
2.4.1.1 <i>Diferença entre soft law, hard law e costume internacional</i>	72
2.4.1.3 <i>Importância do soft law no direito internacional</i>	74
2.4.2 <i>O soft law no Direito Tributário Internacional</i>	75
3 A DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO (DNT)	79
3.1 Soberania Tributária e Análise da Dupla Não Tributação como problema	79
3.1.1 <i>A dupla não tributação não sendo vista como um problema</i>	80
3.1.2 <i>A dupla não tributação vista como um problema</i>	83
3.2 Formas de classificar a dupla não tributação	84
3.3 Dupla não tributação na ausência de tratados tributários.....	87
3.3.1 <i>Não tributação ativa e não tributação passiva</i>	89
3.4 Dupla não tributação em tratados tributários.....	90
3.4.1 <i>O tratado concede direitos exclusivos de tributação a um Estado que esteja impedido de exercê-los devido a regras internas</i>	90
3.4.2 <i>Conflitos de interpretação levando a resultados diversos</i>	91
3.5 Cláusulas em tratados tributários sobre dupla não tributação	94
3.5.1 <i>Cláusulas que permitem a dupla não tributação: Tax Sparing e Matching Credit</i>	95
3.5.2 <i>Cláusulas que combatem a dupla não tributação: Subject to tax e Switchover Clauses</i>	96
3.6 Ação 06 Projeto BEPS.....	99
4 O SINGLE TAX PRINCIPLE.....	101
4.1 Análise histórica do STP.....	102
4.1.1 <i>Análise histórica em nível internacional</i>	102
4.1.2 <i>Legislação norte-americana</i>	103
4.2 Dupla não tributação econômica	104
4.2.1 <i>The Dutch CV-BV structure</i>	105
4.3 Single Tax Principle e o Projeto BEPS.....	111
4.4 Single taxation como política tributária internacional	113
4.4.1 <i>Questão da Soberania</i>	114
4.4.2 <i>Questões de implementação do Single Tax Principle</i>	117

5 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NOS DOCUMENTOS DA OCDE	119
5.1 Declaração Final de Seoul – 2006	120
5.2 Relatório “Estudo sobre o Papel dos Intermediários Tributários” – 2008.....	124
5.3 Relatório “Estrutura para Código Voluntário de Conduta para Bancos e Órgãos da Receita” – 2010.....	127
5.4 Relatório “Combatendo Planejamento Tributários Agressivos através de Transparência e Divulgação Melhoradas” – 2011.....	128
5.5 Relatório “Utilização de perdas corporativas através de planejamento tributário agressivo” – 2011	130
5.6 Relatório “Compliance Cooperativo: uma estrutura de relacionamento aprimorado para compliance cooperativo” – 2013.....	131
5.7 Relatório “Planejamento Tributário Agressivo com base no Hedge Pós-Tributação” – 2013	133
5.8 Projeto BEPS –Ação 12 e Ação 06 (esta segunda com relação à norma PPT).....	134
5.8.1 A Ação 06 – Relatório Final de 2015	135
5.8.2 A Ação 12 – Relatório Final de 2015	136
6 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E AGRESSIVO NOS DOCUMENTOS DA UE.....	141
6.1 Princípio do Abuso na jurisprudência do TJUE e casos mais relevantes (Halifax e Cadbury Schweppes)	141
6.1.1 Halifax.....	143
6.1.2 Cadbury Schweppes.....	146
6.1.3 Considerações finais sobre as decisões e o princípio antiabuso do TJUE.....	147
6.2 Diretiva Juros e Royalties / Diretiva Fusões e Cisão / Diretiva Sociedades-mães/afiliadas	151
6.3 Comunicação 2012/722/UE / Recomendação 2012/8805/UE / Recomendação 2012/8806/UE	155
6.4 Recomendação 2016/136/UE.....	160
6.5 – Diretiva 2016/1164/UE – ATAD.....	160
6.6 Diretiva 2017/952/UE – que altera a Diretiva (UE) 2016/1164.....	163
6.7 Diretiva 2018/822/UE – Revelação obrigatória de planejamentos tributários	166
7 CONSTRUÇÕES DOUTRINÁRIAS ACERCA DA NOÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO	169
7.1 Origem do Planejamento Tributário Agressivo	169
7.2 A Responsabilidade Social das Empresas como limite do PTA.....	172
7.3 O conceito guarda-chuva do planejamento tributário agressivo e as normas de divulgação obrigatória na Ação 12 do Projeto BEPS	175
7.4 Diferença entre o planejamento tributário agressivo e o planejamento tributário abusivo	178
7.3.1 Posicionamento majoritário e a questão da artificialidade	178
7.3.2 Posicionamentos divergentes sobre artificialidade e a distinção entre planejamento tributário agressivo e abusivo.....	180
7.5 Elementos do Planejamento Tributário Agressivo	182
7.6 O Planejamento Tributário Agressivo (PTA) e o Single Tax Principle (STP)	184
8 ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS	191
8.1 Caso McDonalds.....	191
8.2 Caso Apple – Planejamento Tributário iTax	194
8.3 Caso Google – Planejamento Tributário Double Irish Dutch Sandwich	197
9 CONSIDERAÇÕES SOBRE O BRASIL	201
9.1 A relação do Brasil com a OCDE e o procedimento para se tornar membro	201

9.2 Ideia de planejamento tributário agressivo e abusivo no Brasil.....	203
9.3 Considerações doutrinárias sobre o impacto do Projeto BEPS para o combate ao planejamento tributário agressivo	207
9.3.1 Considerações gerais.....	207
9.3.2 Considerações a respeito da Medida Provisória 685/2015.....	211
10 CONSIDERAÇÕES FINAIS, SÍNTESE E CONCLUSÃO.....	215
10 .1 Síntese da pesquisa	215
10.2 Conclusão.....	218
10.2.1 <i>Problema de pesquisa principal: O que é o planejamento tributário agressivo?</i>	218
10.2.2 <i>Problema de pesquisa secundário: (i) quais as características do planejamento tributário agressivo?</i>	219
10.2.3 <i>Problema de pesquisa secundário: (ii) o planejamento tributário agressivo é um fenômeno novo?</i>	220
10.2.4 <i>Problema de pesquisa secundário: (iii) o planejamento tributário agressivo é distinto do planejamento tributário abusivo?</i>	220
10.2.5 <i>Problema de pesquisa secundário: (iv) o planejamento tributário agressivo é distinto da economia lícita de tributos?</i>	221
10.2.6 <i>Problema de pesquisa secundário: (v) caso seja ilícito, o planejamento tributário agressivo é assim em razão do single tax principle, ou por força de normas específicas? Quais normas seriam essas?</i>	221
10.2.7 <i>Problema de pesquisa secundário: (vi) o que seria o single tax principle?</i>	222
REFERÊNCIAS.....	223

1 INTRODUÇÃO

In the development of a country's tax laws, the international dimension plays an increasingly important role that significantly restricts the rules that might be adopted if regard were had only to domestic considerations. The increasing role of international factors is mainly attributable to the globalization of the world economy.
(VANN, 1998, p. 719)

O presente trabalho corresponde ao resultado de pesquisa realizado durante o curso de pós-graduação *stricto sensu* em Direito Público, na Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, no período de 2016-2019. A linha de pesquisa é “Estado, Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado Democrático de Direito”, e a Área de Concentração é o Direito Tributário. A tese ora elaborada, bem como a sua defesa, é requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. O autor teve como orientador, durante todo o curso, o Professor Doutor Marciano Seabra de Godoi.

1.1 Tema

O tema da presente tese está ligado ao Direito Tributário Internacional (DTI), sendo que a análise aqui feita refere-se às normas internacionais pertinentes à tributação dos Estados soberanos. Portanto, não se analisa, na presente pesquisa, normas internas, mesmo que em determinados pontos as mesmas sejam referidas (principalmente as normas internas brasileiras). O que se busca aqui estudar é o planejamento tributário agressivo, como fenômeno pertencente ao Direito Tributário Internacional, e cuja definição corresponde ao problema principal de pesquisa.

O tema foi estudado por meio de uma pesquisa teórica, tendo como ponto de partida a análise do *single tax principle*, buscando demonstrar como o fenômeno do planejamento tributário agressivo pode ser definido. Além disso, pretendemos, por meio da pesquisa, entender se o planejamento tributário agressivo corresponde ou não a um planejamento tributário lícito.

Na presente pesquisa estamos tratando as empresas multinacionais e transnacionais sem distinção, apesar de existir alguns pontos divergentes apontados em alguns estudos sobre o tema. Nesse sentido, segundo Pinheiro (2011, p.5): “As multinacionais são distinguidas das transnacionais pela autonomia das unidades de produção. Uma empresa multinacional é então uma unidade produtiva ou de prestação de serviços replicada em unidades independentes em

diversos países. As transnacionais caracterizam-se pela integração verticalizada de unidades que produzem distintos bens e serviços em diversos países.”. Uma vez que tal diferença não é relevante para o problema de pesquisa, não iremos fazer a distinção.

1.2 Problema

Na presente pesquisa buscamos responder a seguinte problema: O que é o planejamento tributário agressivo?

Além disso, procuraremos responder a outros problemas secundários como: (i) quais as características do planejamento tributário agressivo? (ii) o planejamento tributário agressivo é um fenômeno novo? (iii) o planejamento tributário agressivo é distinto do planejamento tributário abusivo? (iv) o planejamento tributário agressivo é distinto da economia lícita de tributos? (v) caso seja ilícito, o planejamento tributário agressivo é assim em razão do *single tax principle*, ou por força de normas específicas? Quais normas seriam essas? (vi) o que seria o *single tax principle*?

1.3 Objetivo

O objetivo da presente tese de doutorado é encontrar uma correta definição do que vem a ser o planejamento tributário agressivo, no âmbito do Direito Tributário Internacional, e saber como tal definição afeta o sistema tributário internacional dos Estados soberanos, e especificamente o Brasil, como país que vem sinalizando, já há algum tempo, uma vontade política de ingressar na Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

1.3.1 Objetivos específicos

De maneira específica, por meio da presente pesquisa, analisaremos a existência e estrutura do sistema tributário internacional; a dupla não tributação da renda; e o *single tax principle*. Com relação ao *single tax principle*, estudaremos como esse princípio influencia as tomadas de decisões pelos diversos Estados soberanos, bem como a sua influência no Projeto BEPS, e a sua relação com o planejamento tributário agressivo.

Ademais, para o presente trabalho, buscando alcançar o seu objetivo geral de definição do planejamento tributário agressivo, será analisada a visão da OCDE e da UE sobre o assunto por meio de uma visão cronológica de seus principais documentos.

Analisaremos, também, os principais pontos de diferença entre o planejamento tributário abusivo e o planejamento tributário agressivo e quais os elementos que caracterizam esse último tipo de planejamento tributário.

Por fim, a presente pesquisa tem como objetivo específico a análise das principais considerações doutrinárias a respeito do planejamento tributário agressivo.

1.4 Justificativa

O tema “planejamento tributário” por si só já possui uma relevância prática para ser objeto de pesquisa, e nesse sentido, destacamos Godoi (2016, p. 445) que afirma o seguinte:

A relevância prática do tema é inegável, inquestionável, e pode ser aferida, por exemplo, pela quantidade imensa de livros, artigos, dissertações, teses, congressos e seminários que, o Brasil e em diversos Países, têm este tema como objetivo exclusivo ou principal. [...]

A atividade do planejamento tributário impacta diretamente a forma pela qual os atos e negócios jurídicos são efetuados por pessoas físicas e jurídicas e tem consequências óbvias sobre o volume de recursos carregados aos cofres públicos. Naturalmente, os mais interessados no tema são os contribuintes com maior riqueza e com maior poder de promover variações, de fundo e de forma, espaciais e temporais, na maneira pela qual seus negócios são realizados. Com efeito, o planejamento tributário é algo quase desconhecido para os contribuintes de fato (que suportam o peso do tributo sem serem contribuintes) e para as pessoas físicas assalariadas, cujo ônus tributário é quase todo ele incidente na fonte, mas tem uma importância vital para grandes conglomerados multinacionais assessorados pelas empresas de consultoria conhecidas como *big four* (*Price, Deloit, KPMG, e EY*) e por influentes e especializados escritórios de Advocacia.

Do ponto de vista puramente econômico, e supondo a existência de uma carga tributária relevante (de 20 a 40% do Produto Interno Bruto/PIB, tal como ocorre nas economias capitalistas contemporâneas), o planejamento tributário tem pelo menos dois impactos importantes. Na microeconomia o planejamento tributário buscado pelos agentes econômicos impacta diretamente a margem de lucro dos negócios, daí por que os tributaristas são sempre consultados – e não raro com nítido protagonismo – antes de se efetuar um grande investimento. Na macroeconomia o planejamento tributário afeta a distribuição da carga tributária entre os agentes econômicos (deslocando a carga tributária para os ombros dos que não têm acesso ao planejamento tributário) e também o grau de eficiência e produtividade dos fatores de produção.

Godoi (2005) inicia seu estudo sobre a elusão tributária analisando o comportamento dos contribuintes frente à pressão tributária e ponderando que essa pode ser vista tanto como uma remoção do tributo, decorrente da não ocorrência do fato gerador por causa de uma

mudança de hábito, como também pode ocorrer uma evasão, em que mesmo ocorrendo o fato gerador, o contribuinte simplesmente deixa de pagar o tributo. Com relação aos meios de evitar o tributo, surgem situações que podem ser consideradas válidas e aquelas que não serão assim consideradas.

A justificativa para a presente pesquisa corresponde à necessidade de melhor conhecer um dos pontos tratados na recente reforma do direito tributário internacional, correspondente ao Projeto BEPS da OCDE e do G20. O Projeto BEPS é considerado como responsável por uma das mais importantes reformas das normas tributárias internacionais. Nesse sentido, cabe destacarmos a revisão dos padrões internacionais de tributação, da política tributária internacional, e da relação entre os Estados em um ambiente internacional onde a tributação é instrumento não apenas responsável pela arrecadação dos Estados, em âmbito internacional, mas, e até mais importante em certos casos, como instrumento de atração de investimentos estrangeiros para o território nacional.

O planejamento tributário agressivo surge após uma histórica busca da OCDE em combater práticas de competição tributária prejudicial entre Estados soberanos. Na tentativa de diminuir a diferença entre o que se espera arrecadar e o que é efetivamente arrecadado, conhecida como *tax gap*, a OCDE procura uma mudança no foco da política tributária internacional, adequando-a ao momento de globalização e avanço tecnológico.

Se durante as primeiras tratativas para discussões sobre a tributação internacional os Estados tinham como principal preocupação evitar a dupla tributação da renda, o foco atualmente é buscar evitar a indesejada dupla não tributação da renda, que gera oportunidades de arbitragem tributária para empresas multinacionais.

As medidas apresentadas pela OCDE, por meio de orientações, que podem ser vistas como uma forma de *soft law*, correspondem a uma nova política tributária internacional que, inclusive, pode afetar a política tributária internacional de diversos Estados, incluindo o Brasil.

Por fim, cabe enfatizar que, especificamente para o Brasil, a atenção aos novos paradigmas propostos pela OCDE, mesmo que por meio de *soft law*, podem corresponder a medidas a serem seguidas, caso o país mantenha a pretensão de ingressar na organização como Estado-membro. Nesse sentido, e a título de exemplo, pode-se citar os debates que já

vem ocorrendo no país, referentes às adequações das regras brasileiras de preços de transferência aos *guidelines* da OCDE¹.

1.5 Metodologia

Inicialmente, cabe destacar que “a atividade da pesquisa é um processo inesgotável, interminável. Não conhece o definitivo, mas apenas as aproximações sucessivas” (HENRIQUE; MEDEIROS, 2010, p. 14).

Desse modo, para alcançar os objetivos da presente tese, realizamos uma pesquisa teórica onde se analisou os principais estudiosos que escrevem sobre o assunto, bem como buscou demonstrar um “domínio da bibliografia fundamental da área” (HENRIQUE; MEDEIROS, 2010, p. 14), apresentando contribuições originais. Logicamente o que se busca, por meio da presente pesquisa, não é somente apresentar uma pesquisa técnica, mas também, ao final, apresentar uma contribuição que vai além do ordinário, respondendo ao problema de pesquisa de forma criativa, e, assim, contribuindo para a academia. Ou seja, (HENRIQUE; MEDEIROS, 2010, p. 14):

A técnica é necessária, mas não é suficiente; é indispensável também a criatividade. O excesso de preocupação com a técnica produz a mediocridade, enquanto aquele que supera condicionamentos da técnica pode realizar voos inesperados e alcançar resultados excepcionais.

Outrossim, salientamos que a pesquisa foi exploratória, com relação aos seus objetivos, uma vez que tratou-se de uma “investigação que objetiva oferecer informações sobre o objeto da pesquisa e orientar a formulação de hipóteses” (HENRIQUE; MEDEIROS, 2010, p. 17). Já com relação ao objeto, podemos dizer que a pesquisa foi bibliográfica, investigando os principais textos sobre o assunto escritos por estudiosos de escol, com notório conhecimento sobre o tema, e que pertencem a meios acadêmicos relevantes. Ademais, a pesquisa bibliográfica também se pautou em documentos principalmente de instituições internacionais, como a OCDE e a UE.

Frisámos, por oportuno, que na presente pesquisa não se buscou restringir a investigação a um ordenamento jurídico específico, mas sim analisar o tema dentro de um

¹ Segundo Rocha (2019, n.p.) “nos dias 28 de fevereiro e 1º de março de 2018, foi dado início ao trabalho conjunto entre a Receita Federal do Brasil e a OCDE para a revisão das regras brasileiras de preços de transferência.”.

contexto internacional, como é praxe acontecer em trabalhos acadêmicos em que a discussão gira em torno do Direito Tributário Internacional.

Nessa mesma linha, evidenciamos a tese de doutorado de Parada (2018, p. 5, tradução nossa), que afirma o seguinte:

Nesta medida, é mais acurado situar todas essas questões sob análise dentro de um contexto internacional, ao invés de limitar seu escopo às leis de um determinado país, o que inevitavelmente restringe os resultados deste trabalho. Por outro lado, uma análise mais agnóstica, ou seja, não vinculada à análise de uma jurisdição específica, permite que este autor realize um estudo mais aprofundado sobre os fundamentos dos conceitos em abstrato, ausentes das limitações específicas da legislação tributária interna, que pode finalmente permitir a elaboração de soluções aplicáveis a uma generalidade de casos. Como tal, portanto, este trabalho de pesquisa pode ser apropriadamente considerado como uma tese de direito tributário internacional.²

De igual modo, Martínez Laguna (2019, p. 5, tradução nossa) ressalta, com relação a pesquisa que realizou para concluir sua tese de doutoramento, que estaria focando em um aspecto internacional, mesmo que, eventualmente, destaca-se alguma legislação doméstica, afirmando que:

Embora sejam feitas referências a legislações específicas sempre que conveniente para os fins desta pesquisa, a análise das políticas jurídicas e tributárias realizadas neste livro não se restringe à legislação de determinadas jurisdições, mas adota uma abordagem internacional. Essa perspectiva internacional (distanciada pela jurisdição) permite avaliar os principais conceitos e questões relacionadas aos instrumentos financeiros híbridos e duplicar a não tributação sem prestar atenção à idiosincrasia de determinada jurisdição.³

Apesar do objeto da pesquisa não ser inédito (posto que outros pesquisadores já se debruçaram sobre o tema ou parte dele) o que se busca é trazer uma contribuição à ciência (e, por ser contribuição irá acrescentar, adicionar, apresentar um novo ponto de vista). Nesse sentido, Bernardes (2006, p. 17) afirma que:

² To this extent, it is more accurate to situate all these issues under analysis within an international context, rather than to limit their scope to the laws of a given country, which inevitably restrict the results of this work. On the other hand, a more agnostic analysis, i.e. not linked to the analysis of a specific jurisdiction, allows this author to carry out a deeper study into the foundations of the concepts in abstract, absent of the specific limitations of domestic tax legislation, which might finally allow the elaboration of solutions applicable to a generality of cases. As such, therefore, this research work might properly be considered as an *international tax law* thesis

³ Although references to specific legislations are made whenever convenient for the purpose of this research, the legal and tax policy analysis carried out in this book is not restricted to the legislation of particular jurisdictions but it rather takes an international approach. Such an international (jurisdiction-detached) perspective allows assessing the main concepts and issues related to hybrid financial instruments and double non-taxation without paying attention to the idiosyncrasy of particular jurisdiction.

[...] o objeto de estudo não precisa ser inédito, mas seu resultado deve propiciar nova contribuição ao meio acadêmico, em razão da abordagem do tema. A proposição é dar uma interpretação diversa a determinada matéria, quer através de nova metodologia, quer pelo resgate das origens históricas do tema, desde que não se limite a reproduzir e sistematizar ideias já existentes.

Por fim, registra-se que a pesquisa teórica se limitou a documentos e artigos científicos pesquisados até junho de 2019, buscando, dessa forma, limitar o presente trabalho. Eventuais referências posteriores a essa data são decorrentes de pontuais revisões, não alterando o marco que fixamos para o fechamento da pesquisa.

1.6 Estrutura do Trabalho

Além da presente introdução, em que constam o tema, o problema, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa, a metodologia, a estrutura do trabalho, e a contextualização, a presente pesquisa possui outros nove capítulos, além das referências, ao final.

O capítulo 2 é intitulado *O Conjunto de Normas Tributárias Internacionais*, destacando a sua estrutura e o questionamento sobre a sua existência ou não. Além disso, o capítulo também destacará as situações de competição tributária, arbitragem e coordenação; analisará a questão do direito consuetudinário internacional e a questão do *soft law* no direito tributário internacional.

Entrando no capítulo 3, o foco da pesquisa será *A Dupla Não Tributação (DNT)*. A pesquisa tratará da dupla não tributação envolvendo situações abrangidas por tratados tributários, bem como situações fora do campo de abrangência destes. Ao analisar as situações envolvendo tratados tributários, a pesquisa destacará a soberania tributária e a análise da dupla não tributação como problema; as formas de classificar a dupla não tributação, e as cláusulas que permitem a dupla não tributação e que combatem a dupla não tributação.

O capítulo 4 tratará do *Single Tax Principle*. Será feita uma análise histórica do *single tax principle*; bem como uma análise diversa do instituto, feita por Lillo (2019) considerando a dupla não tributação econômica e o Projeto BEPS. Nessa oportunidade, será apresentada a análise de Lillo (2019) na estrutura *Dutch CV-BV*, onde é esclarecido como o *single tax principle* pode ser utilizado. Por fim, o capítulo tratará do *single tax principle* como uma

política tributária internacional que a OCDE busca implementar no combate ao planejamento tributário agressivo, atualmente por meio do Projeto BEPS.

Feitas essas considerações sobre o *single tax principle*, e apresentando a sua ligação com o planejamento tributário agressivo, a pesquisa analisará, em seu capítulo 5, a documentação da OCDE, relacionado ao planejamento tributário agressivo (PTA). Nesse capítulo serão analisados os principais relatórios da OCDE que buscam combater o planejamento tributário agressivo, além de defini-lo. Os documentos analisados nesse capítulo são: a Declaração Final de Seoul de 2006; o Relatório *Estudos sobre o Papel dos Intermediários Tributários* de 2008; o Relatório *Estrutura para Código Voluntário de Conduta para Bancos e Órgãos da Receita*, de 2010; o Relatório *Combatendo Planejamentos Tributários Agressivos através de Transparência e Divulgação Melhoradas* de 2011; o Relatório *Utilização de perdas corporativas através de planejamento tributário agressivo*, de 2011; o Relatório *Compliance Cooperativo: uma estrutura de relacionamento aprimorado para compliance cooperativo*, de 2013; o Relatório *Planejamento Tributário Agressivo com base no Hedge Pós-Tributação*, de 2013; e as Ações 06 e 12 do Projeto BEPS, notadamente os relatórios finais de 2015.

Após a análise dos documentos da OCDE, será a vez da pesquisa analisar os documentos da União Europeia (UE) sobre o planejamento tributário agressivo. No capítulo 6 será visto inicialmente a análise do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre o princípio do abuso, notadamente em dois casos emblemáticos que são ainda apontados como precedentes (Caso *Halifax* e Caso *Cadbury Schweppes*).

A análise desses dois casos, no capítulo 6, busca apresentar uma diferenciação do que vem a ser o planejamento tributário abusivo e o planejamento tributário agressivo. Em seguida, a pesquisa passa aos principais documentos da União Europeia no combate a planejamentos tributários indesejados, sejam abusivos ou agressivos. Os documentos então analisados serão: Diretiva Juros e Royalties; Diretiva Fusões e Cisões e Diretiva Sociedades-mães e afiliadas; Comunicação 2012/722/UE, Recomendação 2012/8805/UE, e, Recomendação 2012/8806/UE; Recomendação 2016/136/UE; Diretiva 2016/1164 /UE – ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*); Diretiva 2017/952/UE; DIRETIVA 2018/822/UE.

Feita a análise documental, tanto dos relatórios da OCDE, como das decisões, comunicações, recomendações e diretivas da União Europeia, a pesquisa irá analisar as considerações doutrinárias a respeito do planejamento tributário agressivo.

Assim, no capítulo 07, apresentaremos as *Construções Doutrinárias acerca da Noção de Planejamento Tributário Agressivo*, destacando a origem do planejamento tributário

agressivo; a responsabilidade social das empresas como limite do PTA, o conceito guarda-chuva do planejamento tributário agressivo e as normas de divulgação obrigatória na Ação 12 do Projeto BEPS; a diferença entre o planejamento tributário agressivo e o planejamento tributário abusivo; os elementos do planejamento tributário agressivo; e o planejamento tributário agressivo analisado em face do *single tax principle*.

No capítulo 08 será feita uma sucinta *Análise de Casos Concretos*, onde destacaremos algumas peculiaridades de casos envolvendo empresas multinacionais como a McDonald's, a Apple e a Google.

Finalmente, no capítulo 9 iremos apresentar algumas breves considerações a respeito do Brasil, destacando como se encontra a situação atual do país no processo de ingresso à OCDE como Estado membro; algumas considerações a respeito da doutrina brasileira sobre planejamento tributário, e considerações doutrinárias sobre o impacto do Projeto BEPS para o combate ao planejamento tributário no Brasil.

Após esses nove capítulos, apresentaremos um capítulo conclusivo, dividido em síntese da pesquisa, com as principais considerações e críticas às colocações doutrinárias apresentadas ao longo da pesquisa; bem como um tópico de conclusão, propriamente dito, onde serão apresentadas as respostas aos problemas da presente pesquisa, apresentados alhures.

1.7 Considerações Propedêuticas – O Direito Internacional Tributário, o Projeto BEPS, e a Era Pós-BEPS

Como ensina Arnold (2015), mais de 3000 (três mil) tratados tributários bilaterais sobre a tributação da renda existem hoje em dia, e representam um papel importante nas normas de tributação internacional de diversos países. Esses tratados tributários, em sua grande maioria, são alicerçados no modelo da OCDE ou no modelo da ONU, e correspondem a um acordo entre duas nações soberanas para estipular direitos e obrigações para esses Estados, referentes à incidência tributária e a benefícios tributários.

Apesar de ser celebrado entre Estados, os tratados tributários acabam concedendo benefícios tributários a uma terceira parte que são os contribuintes, muitas das vezes empresas multinacionais. A exploração das regras existentes nesses tratados tributários, bem como a estruturação de operações internacionais que se beneficiam da ausência de normas de tratados tributários ou mesmo domésticas, é uma prática comum realizada por empresas

multinacionais na busca de alcançar uma economia fiscal. Essas explorações são muitas das vezes validadas como planejamentos tributários pautados no livre exercício das atividades econômicas.

Contudo, algumas situações são vistas como indesejadas, posto que acarreta uma diminuição na arrecadação tributária dos Estados soberanos, e a diferença entre a expectativa de arrecadação e o que é efetivamente arrecadado (chamado de *tax gap*) torna-se uma preocupação que gera uma série de medidas. Entre essas medidas, encontram-se mudanças na legislação tributária interna e internacional.

Além do mais, encontramos, no âmbito internacional, organizações internacionais, como a OCDE, que apresenta recomendações e relatórios buscando coibir práticas de competição tributária apontadas como prejudiciais; implementação de normas internacionais e domésticas que afastam situações consideradas abusivas, ou mesmo que geram uma dupla não tributação não intencionada pelos Estados soberanos.

A pesquisa elaborada foi realizada em um período de importância ímpar para o Direito Tributário Internacional, que corresponde à efetivação do Projeto BEPS, e à sua implementação. Tomando-se por base que a pesquisa teve início durante o início de 2016, quando o autor ingressou no programa de pós-graduação *stricto sensu* da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, e finalizou no meio do ano de 2019, momento em que fixou-se o marco final das pesquisas, passando-se para a finalização da parte escrita, podemos acentuar que a pesquisa acompanhou a fase de implementação do Projeto BEPS, sendo executada no que é comum chamar hoje em dia de Era Pós-BEPS.

O Projeto BEPS pode ser visto como uma iniciativa do G20 para que a OCDE apresentasse um conjunto de medidas (muitas das quais já existentes em relatórios da organização) direcionadas a uma gama enorme de Estados soberanos (incluindo Estados que não são membros da OCDE, nem fazem parte do G20), no combate a planejamentos tributários apontados nos relatórios como sofisticados, seja em razão de uma erosão na base tributária, seja em decorrência de alocação de lucros em paraísos fiscais, seja ainda por acarretar dupla não tributação não intencional.

O Projeto BEPS tem como foco principal as normas de preços de transferência, sendo que um grande número de suas ações é direcionado para esse assunto. Contudo, também trata de outras questões, como normas gerais e específicas antielusivas, tributação digital, estabelecimento permanente, competição tributária prejudicial, normas de divulgação obrigatória, troca de informações, tratado multilateral, entre outras.

Dentro desse panorama, podemos dizer que, a política tributária internacional, guiada principalmente pela OCDE, tem se tornado cada vez mais relevante, sendo, inclusive, objeto de estudos a esse respeito. As diversas propostas elaboradas no Projeto BEPS e que tenta obstar o planejamento tributário agressivo não podem ser consideradas, contudo, uma mudança drástica nos paradigmas existentes desde o início das primeiras normas tributárias internacionais, por meio da Liga das Nações.

De acordo com o que iremos comprovar, o combate ao planejamento tributário agressivo é uma medida baseada em princípios e orientações já existentes no Direito Tributário Internacional, e cujo principal fundamento é o *single tax principle*, cuja determinação é que todo rendimento seja tributado uma única vez, não mais nem menos.

2 O CONJUNTO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS INTERNACIONAIS

When one of the authors was second year student in law school, he enrolled in a course that was known as “international taxation.” Being young and naïve, he assumed (without thinking too much about it) that there was such a thing as international tax rules. Only when he was actually in the course did he discover that its real title was “International Aspects of U.S. Income Taxation,” and that this, and not some “international tax regime,” was the topic. It is a commonplace to assert that there is no such thing as international tax rules; only nations have the power to prescribe tax laws, and some of these laws have international aspects – that is, they relate to the taxation of income earned by foreigners or of foreign income earned by residents. And on some basic level, this assertion is of course true, which is why this book is called “U.S. International Taxation” and not simply “International Taxation”. Nevertheless, it is our belief (now that we’re older and hopefully wiser) that our colleague’s initial intuition as a second year was actually correct. That is, we believe there is an international tax regime that is a coherent set of principles that in many ways constrain the ability of countries to adopt any international tax laws that they please. This regime is embodied principally in the more than 2,000 existing bilateral tax treaties, but it is also incorporated in the domestic international tax laws of most countries, including the United States. (AVI-YONAH; RING; BRAUNER, 2011, p.1)

When I was last instructed in international law – at Oxford in the 1950s – the first and most lively question, bound to appear on the examination paper together with tedious questions about navigable bays, was existential. Is there any such thing as international law? (DWORKIN, 2013, p.2)

Adentrando no âmbito do Direito Tributário Internacional, podemos afirmar que a internacionalização da tributação começou quando os Estados soberanos passaram a tributar a renda com base no critério da universalidade, e não mais no critério da territorialidade.

Essa ligação da tributação internacional como a tributação da renda é observada por Rocha (2017, p. 180-181) que, sobre o início da tributação internacional, destaca a ligação com a tributação da renda ressaltando uma cronologia da implementação do imposto por diversos países, notadamente no início do século vinte. Todavia, Rocha (2017) adverte que o sistema tributário internacional teve uma origem mais complexa, envolvendo, inclusive, as consequências e crises advindas da Primeira e Segunda Guerras Mundiais.

Com relação à Primeira Guerra Mundial, após a devastação do continente europeu, o papel da Liga das Nações foi fundamental para a reconstrução econômica e também teve o seu impacto no surgimento do Direito Tributário Internacional, com a formulação das primeiras versões dos tratados internacionais bilaterais tributários para se evitar a dupla tributação da renda (chamados, nesse trabalho, tão só de tratados tributários).

Já com relação ao final da Segunda Guerra Mundial, foi a vez do surgimento da Organização de Cooperação Econômica Europeia (OCEE), que logo em seguida transformou-se na Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O terceiro momento, segundo Rocha (2017, p. 182) é a crise econômica de 2008, que forçou diversos Estados a se empenharem em rever a tributação internacional, e consequentemente deu origem ao Projeto BEPS da OCDE e do G20.

Hoje em dia vivencia-se um período chamado por alguns como Era Pós-BEPS, mas para entender esse momento, é preciso saber como se chegou ao Projeto BEPS, bem como as consequências e soluções encontradas. Essa análise terá claramente uma ligação com a formação da ideia de planejamento tributário agressivo. Tal ligação refere-se principalmente à dupla não tributação não intencional e ao *single tax principle*.

Certo é que, com a globalização, surgiu uma preocupação de empresas multinacionais no sentido de avaliar a viabilidade de transações transfronteiriças que pudessem sofrer uma dupla tributação. Essa preocupação, logicamente, não seria apenas das empresas multinacionais, mas também dos próprios Estados soberanos que se reuniram para discutir o problema e chegar a uma solução conjunta, correspondente à elaboração dos tratados tributários acima mencionados. Por meio desses tratados tributários, haveria uma distribuição do direito de tributar situações que pudessem ensejar uma dupla tributação da renda⁴. Essa distribuição de competência tributária teria como finalidade a neutralidade nas transações transfronteiriças.

A forma como os tratados tributários se relacionam com os sistemas tributários internos, dos Estados signatários, é explicada por Brauner (2003, p. 265-266, tradução nossa) quando afirma que:

Basicamente, existem três tipos de normas de tributação internacional: (1) Normas domésticas que tratam de tributar não residentes; (2) normas domésticas que tratam da tributação de rendimentos de residentes gerados no exterior; e, normas complementares (que não são puramente domésticas e são majoritariamente encontrada em tratados tributários) que podem, ou não, alterar o resultado em face de um dos tipos de normas anteriores.⁵

⁴ São normalmente três situações que podem ensejar uma dupla tributação da renda: (i) um Estado é o estado de residência do beneficiário do rendimento e o outro Estado é o estado da fonte do rendimento; (ii) ambos os Estados entendem que são os estados de residência do beneficiário do rendimento; e (iii) ambos os Estados entendem que são os estados da fonte do rendimento.

⁵ Basically, there are three sets of international tax rules: (1) the domestic rules dealing with taxation of nonresidents, (2) the domestic rules dealing with taxation of residents generating income abroad, and (3) some complementary rules (that are not purely domestic and are mainly found in tax treaties) that may, or may not, change the result under one of the former sets of rules.

Ou seja, a imposição tributária, mesmo em situações em que ensejariam uma tributação internacional (seja porque o rendimento origina-se em outro Estado ou o residente-beneficiário do rendimento está em outro Estado), é advinda de uma norma interna. Já a divisão do direito de tributar está contida em uma norma internacional, que para Brauner (2003) seria uma norma complementar, e que estabelece uma divisão da competência tributária, mas não impõe a tributação.

Logicamente que o sistema tributário internacional não é formado apenas por normas de tratados internacionais. Como bem destacado acima, Brauner (2003) também aponta normas internas (que também são chamadas de domésticas) que impõem uma tributação da renda a nível universal, seja na condição de Estado da fonte do rendimento, seja ainda na condição de Estado da residência do beneficiário do rendimento (o contribuinte).

Os tratados tributários, por serem bilaterais, acabaram formando uma rede de tratados tributários que juntamente com outras normas internacionais e normas internas formam um conjunto de normas que versam sobre tributação internacional e que podem ser apontadas como a base de um sistema tributário internacional.

Ocorre que, um dos debates do direito internacional é justamente a efetiva existência de um sistema internacional, e tal debate alcança também ao direito tributário quando se discute e questiona a efetiva existência de um sistema tributário internacional (ou para alguns, regime tributário internacional).

Vale constatar que os termos “regime” e “sistema” são tratados na doutrina como sinônimos⁶. Na presente pesquisa também acompanharemos essa linha sem distinguir esses termos, utilizando-se o termo sistema.

Ademais, o objetivo da pesquisa não é responder à pergunta se existe ou não um sistema tributário internacional. A questão é levantada para introduzir o *single tax principle*, cujo principal defensor, Avi-Yonah (2007a), aborda o assunto iniciado pela análise de um sistema tributário internacional.

O interessante é que a rede de tratados tributários é claramente uma forma de conseguir uma harmonização entre as legislações tributárias de diversos Estados. A harmonização entre as legislações tributárias dos Estados signatários dos tratados tributários

⁶ Nesse sentido, cabe citarmos Avi-Yonah (2007b) que faz referência a uma aula de H. David Rosenbloom, em 1998, na *NYU Law School*. Ao fazer tal referência, entendemos que tanto Avi-Yonah (2007b) como H. David Rosenbloom usam as palavras “sistema” e “regime” de maneira intercambiável. Avi-Yonah (2007b, p. 2) faz a seguinte referência: “He then proceeded to deny the existence of this system or regime (“that system appears to be imaginary”), because in the real world, only the different tax laws of various countries exist, and those laws vary greatly from each other.”. Bentil (2018) entende que sistema tributário internacional e regime tributário internacional são sinônimos.

seria, via de regra, voltada para evitar que certas situações fossem alvo de tributação por ambas Administrações Tributárias desses Estados, gerando uma dupla tributação de um rendimento, pelo mesmo sujeito de direito (contribuinte). Nesse sentido, uma dupla tributação jurídica do rendimento.

Ocorre que, além de buscar evitar a dupla tributação dos rendimentos, nas operações transfronteiriças, o conjunto de normas tributárias internacionais acaba gerando situações em que não há nenhuma tributação, chamada de dupla não tributação (DNT), ou uma tributação por demais baixa, ou ainda, uma tributação negativa (quando certos valores são descontados da base de cálculo mais de uma vez). Na presente pesquisa não será realizada uma análise distinta de cada uma dessas situações e sempre será feita referência à dupla não tributação.

Em certas situações onde ocorre essa dupla não tributação, ou baixa tributação, de forma não intencional por parte dos Estados soberanos, percebe-se uma anomalia na harmonização das normas tributárias internacionais, que deveriam ser coesas, formando um sistema tributário internacional. E como forma de corrigir tais anomalias, ou essa dupla não tributação não intencionada pelos Estados, existe uma ideia de que todos os rendimentos de operações transfronteiriças devem ser tributados uma vez e apenas uma vez. Tal ideia é conhecida como *single tax principle* e a sua força normativa é discutida no presente capítulo.

Analisando o funcionamento do sistema tributário internacional e a sua funcionalidade por meio do *single tax principle*, poderemos, nos capítulos seguintes, desenvolver de uma maneira mais clara o que vem a ser o planejamento tributário agressivo, por meio de uma análise dos documentos da OCDE e da UE, bem como de estudos acadêmicos recentes e relevantes, notadamente de especialistas no assunto.

Neste capítulo será aprofundada a discussão a respeito desse sistema tributário internacional, as anomalias decorrentes do mesmo, como a arbitragem tributária, a questão do direito tributário internacional consuetudinário, e, por fim, a questão do *soft law*, como instrumento do direito internacional que não possui força normativa vinculante, mas uma força política da instituição que o editou.

2.1 Sistema Tributário Internacional

Como dito acima, o planejamento tributário agressivo ora estudado é analisado em face de um contexto internacional, ou seja, uma espécie de planejamento tributário internacional, posto ser este o escopo da presente pesquisa. E, dentro deste contexto

internacional, a abordagem proposta para o planejamento tributário agressivo é pautada no princípio da tributação única, ou *single tax principle*, cujo principal defensor é Avi-Yonah (2007a, 2007b, 2011a, 2011b, 2011c, 2015a, 2015b, 2016, 2017, 2019a, 2019b). Para explicar o *single tax principle*, Avi-Yonah (2007a) defende que “existe um sistema tributário internacional coerente, incorporado tanto na rede de tratados tributários quanto nas leis domésticas, e que constitui uma parte significativa do direito internacional (tanto em termos de tratados quanto em costumes).” (AVI-YONAH, 2007a, p. 1, tradução nossa)⁷.

Ademais, e ainda segundo Avi-Yonah (2007a), haveria normas fundamentais que estruturariam o sistema tributário internacional, e que deveriam ser seguidas pelos Estados soberanos quando resolvem adotar regras de tributação internacional. As normas fundamentais seriam o princípio dos benefícios, que determina que os rendimentos passivos sejam tributados inicialmente no Estado da residência do beneficiário e os rendimentos ativos sejam tributados inicialmente no Estado da fonte do rendimento; e o *single tax principle*, que determina que todo o rendimento deve ser tributado uma vez apenas, não mais nem menos. Esse último princípio, esclarece Avi-Yonah (2007a), seria mais controvertido.

Ao final de sua obra, Avi-Yonah (2007a) reafirma tal posicionamento concluindo que existe um sistema tributário internacional baseado em dois princípios, o *single tax principle* e o princípio dos benefícios. Ademais, esse autor afirma que “[...] o regime, tanto através de tratados quanto de práticas reais, pode ser considerado parte do direito internacional consuetudinário”⁸ (AVI-YONAH, 2007a, p. 187, tradução nossa).

Sobre o direito internacional consuetudinário, Avi-Yonah (2007a, p. 8, tradução nossa) afirma o seguinte:

Na medida em que existe o direito internacional consuetudinário, isso sugere que é um erro negar a existência de um sistema ou sistema tributário internacional. É certo que, mesmo que exista um regime tributário internacional, ele não segue o que devemos fazer a respeito - isso deve ser investigado em cada caso específico. Mas não devemos fingir que não existem normas tributárias internacionais vinculativas e amplamente aceitas que só devemos desprezar quando interesses nacionais significativos estiverem em jogo.⁹

⁷ [...] a coherent international tax regime exists, embodied in both tax treaty network and in domestic laws, and that it forms a significant part of international law (both treaty-based and customary).

⁸ [...] the regime, both through treaties and through actual practice, can be regarded as part of customary international law.

⁹ To the extent that customary international law exists, this suggests that it is a mistake to deny the existence of an international tax system or regime. Admittedly, even if an international tax regime exists, it does not follow what we should do about it - this has to be investigated in each particular case. But we should not pretend that there are no binding, widely accepted international tax norms that we should flout only when significant national interests are at stake.

Percebemos, neste trecho acima transcrito, que Avi-Yonah (2007a) defende a existência de um sistema tributário internacional que não é apenas baseado em normas de tratados tributários, mas também de normas de direito consuetudinário internacional. Ademais, ao dispor que o sistema tributário internacional existe, mas a sua estrutura não é seguida, Avi-Yonah (2007a) faz uma referência de maneira indireta ao *single tax principle*, que, posteriormente em sua obra demonstra que vem sendo descumprido, por meio da arbitragem tributária¹⁰. Avi-Yonah (2007a, p. 8, tradução nossa), afirma, ainda, que “essa visão tem implicações importantes sempre que diferenças entre a legislação doméstica de países leva a possibilidade de arbitragem tributária”¹¹, a qual esse autor entende que as Administrações Tributárias dos diversos Estados, ao tentarem combatê-la, buscam, ao mesmo tempo, a imposição do *single tax principle*.

É preciso avaliar com cuidado as colocações feitas por Avi-Yonah (2007a) a respeito do *single tax principle*, para entender o que realmente ele quis dizer a respeito. Isso porque, em uma primeira leitura, quando Avi-Yonah (2007a) afirma que o próprio sistema tributário internacional pode ser considerado parte do Direito Consuetudinário Internacional, e que o *single tax principle*, juntamente com o princípio dos benefícios, dão sustentação a esse sistema (como acima transcrito), a ideia que se passa é que esse autor está afirmando que o *single tax principle* é um direito consuetudinário internacional. E, não é outro o entendimento a que se chega, por exemplo, Berman e Yan (2018) e Lillo (2018) a respeito da posição de Avi-Yonah (2007a). Berman e Yan (2018, p. 65, tradução nossa), afirmam que:

¹⁰ Outra obra em que Avi-Yonah (2007b, 136, tradução nossa) também afirma que o *single tax principle*, vem sendo reiteradamente descumprido é o artigo *Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime*, em que ele afirma o seguinte: “Nesta parte final, examino três desenvolvimentos relativamente recentes que minam o *single tax principle*: competição tributária por renda passiva, competição tributária por renda ativa e arbitragem tributária. Em seguida, discuto várias reações a esses desenvolvimentos nos níveis nacional e supranacional (principalmente através da OCDE) e avalio seu sucesso em conter a ameaça ao *single tax principle*. Por fim, discuto as implicações dessas reações para o debate em torno da existência do regime tributário internacional. Na minha opinião, essas reações provam que um número crescente de importantes administrações tributárias, assim como a OCDE, acredita no *single tax principle* e procura implementá-lo na prática.” (In this concluding part, I survey three relatively recent developments that undermine the single tax principle: tax competition for passive income, tax competition for active income, and tax arbitrage. I then discuss various reactions to these developments at both the national and supranational levels (primarily through the OECD) and assess their success in curbing the threat to the single tax principle. Finally, I discuss the implications of these reactions for the debate surrounding the existence of the international tax regime. In my opinion, these reactions prove that an increasing number of important tax administrations as well as the OECD believe in the single tax principle and seek to implement it in practice.). Nesses mesmos termos, Avi-Yonah (2007a, p. 182).

¹¹ this view has important implications whenever differences between countries’ domestic laws leads to the possibility of tax arbitrage ...

Avi-Yonah sugeriu que o sistema tributário internacional, incluindo o princípio dos benefícios e o *single tax principle*, constitui direito internacional consuetudinário e, portanto, é obrigatório para todos os países.¹²

Da mesma forma Lillo (2018, p. 12, tradução nossa) afirma que, segundo a proposta de Avi-Yonah, “[...] o *single tax principle* constituiria “o princípio central do direito tributário internacional”, e fazer parte do direito consuetudinário internacional de alguma forma moldaria as escolhas políticas dos estados.”¹³. A expressão “princípio central do direito tributário internacional” foi utilizado por Avi-Yonah e Xu (2017, p. 4, tradução nossa), quando afirmam que “o princípio central do direito tributário internacional é o *single tax principle*, o qual requer a erradicação da dupla tributação e da dupla não tributação.”. Contudo, em 2019, Avi-Yonah (2019a), ao escrever o artigo sobre a existência do direito tributário internacional consuetudinário (*Does Customary International Tax Law Exist?*), esclarece que o *single tax principle*, não seria uma forma de direito tributário internacional consuetudinário, mesmo porque seria reiteradamente descumprido pelos Estados soberanos. Avi-Yonah (2019a, n.p., tradução nossa) conclui o seguinte:

Acredito que os episódios acima sejam suficientes para provar que o DIC [direito internacional consuetudinário] existe em alguns casos de direito tributário. Mas também deve-se admitir que esses são casos relativamente limitados. Não creio que os princípios mais amplos subjacentes ao sistema tributário internacional (STI), a saber, o princípio dos benefícios e o *single tax principle*, sejam DIC, porque são violados com muita frequência na prática. Mesmo a proibição de dupla tributação que motivou o estabelecimento do STI é frequentemente violada.¹⁴

Desse modo, podemos afirmar que, segundo Avi-Yonah (2007a, 2007b, 2019a), o sistema tributário internacional seria um conjunto de normas internacionais, formadas em grande parte pela rede de tratados tributários e normas domésticas, que teriam, no princípio dos benefícios e no *single tax principle*, uma coerência, nem sempre seguida ou observada. E nesse diapasão, situações como a arbitragem tributária e a dupla não tributação seriam combatidas pelas Administrações Tributárias, buscando implementar o *single tax principle*.

¹² Avi-Yonah has suggested that the international tax regime, including the benefits principle and the single tax principle, constitutes customary international law and therefore is binding on all countries.

¹³ [...] the single tax principle would constitute "the core principle of international tax law", and being part of international customary law would somehow shape states' policy choices.

¹⁴ I believe that the above episodes are sufficient to prove that CIL exists in some cases of tax law. But it should also be admitted that these are relatively limited instances. I do not believe that the broader principles that in my opinion underlie the international tax regime (ITR), namely the benefits and single tax principles, are CIL, because they are violated too frequently in practice. Even the prohibition against double taxation that motivated the establishment of the ITR is frequently violated.

Em contrapartida, e defendendo a utilização da arbitragem por contribuintes que buscam uma economia tributária em suas operações, temos a opinião de Rosenbloom (2000). Esse autor questiona a existência de um sistema tributário internacional em que haveria princípios abrangentes sobre a tributação internacional. Para Rosenbloom (2000, p. 140, tradução nossa):

Os países diferem em relação às muitas regras legais que compõem qualquer sistema de tributação. E, como é de esperar que os contribuintes de todo o mundo tentem reduzir ao mínimo sua carga tributária, segue-se naturalmente que eles estudarão as regras de cada país e buscarão aproveitá-las.¹⁵

Essa utilização das diversas normas tributárias de Estados distintos, por parte dos contribuintes, gera a arbitragem tributária, e Rosenbloom (2000) questiona até que ponto isso poderia ser considerado um problema. Ademais, para esse autor, uma solução encontrada por alguns seria a existência de um sistema tributário internacional, que teria o papel de harmonizar as incompatibilidades entre os demais sistemas tributários, porém, não haveria um tratado multilateral o prevendo. Rosenbloom (2000, p. 164, tradução nossa) afirma que:

Nenhuma pesquisa ou análise cuidadosa é necessária para concluir que ainda não existe um documento multilateral formal que incorpore esse sistema. De fato, também não existem pronunciamentos encorajadores dos sistemas tributários nacionais para demonstrar que o sistema é uma questão de entendimento comum.¹⁶

Em seguida, Rosenbloom (2000) lembra que o mais próximo seria a rede de tratados bilaterais para se evitar a dupla tributação da renda. Por sua vez, Brauner (2003) afirma que o sistema tributário internacional está em “cristalização”. Se de um lado as considerações feitas por Rosenbloom (2000) estão corretas (no sentido de não haver um tratado multilateral que implemente um sistema tributário internacional), não se pode ignorar, contudo, que as normas internacionais que fazem parte do Direito Tributário Internacional, não são interpretadas isoladamente, mas de maneira sistemática, sendo-lhes, inclusive, aplicados princípios internacionais como o *pacta sunt servanda* e a boa-fé, fontes de direito internacional, positivadas na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, e, vista por muitos como costume internacional.

¹⁵ Countries differ in regard to the many rules of law that make up any system of taxation. And, since taxpayers everywhere can be expected to try to keep their tax burdens to a minimum, it follows naturally that they will study the rules of individual countries and seek to turn them to their advantage.

¹⁶ No careful search or analysis is required for the conclusion that there is yet no formal multilateral document that embodies such a system. Nor, in fact, are there encouraging pronouncements from national tax regimes to demonstrate that the system is a matter of common understanding.

Defendendo uma unidade formal do direito internacional, Prost (2012) afirma que o direito não é um conjunto de normas aleatórias cuja validade apura-se de maneira isolada. O que existe, segundo Prost (2012) são teorias a respeito da sistematização do direito (se o mesmo é dinâmico ou estático, aberto ou fechado, entre outros debates), das quais destaca as abordagens institucional, normativa e pós-normativa (as quais não serão abordadas na presente pesquisa).

Varella (2005, p. 136) afirma que um sistema jurídico corresponde a “um conjunto coerente de normas e princípios jurídicos”. Assim, ao dispor sobre coerência no direito internacional, Varella (2005, p. 155) invoca o artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, que atribui como regra de interpretação levar em consideração com o contexto da norma “toda regra pertinente de direito internacional aplicável nas relações entre as Partes”. Para Varella (2005, p. 155), tal dispositivo seria uma confirmação de uma tentativa dos Estados soberanos “visando o reconhecimento da noção de sistema jurídico internacional”.

Por fim, pode-se citar Mazzuoli (2007, p. 32-34), que defende a existência de uma ordem jurídica, mas que difere da ordem jurídica interna estatal “[...] por estar estruturada de forma horizontal sem conhecer poder central autônomo com capacidade de criação de suas normas jurídicas e que garanta a sua efetiva aplicação”. Não obstante tal garantia de efetivação, Mazzuoli (2007) defende a existência de um sistema de sanções pelo descumprimento dessas normas que formam o sistema internacional, mas afirma que “tais sanções são seguramente mais imperfeitas que as geralmente adotadas nos regimes de Direito interno em Estados que contam com um sistema jurídico de qualidade” (MAZZUOLI, 2007, p. 34). Concluindo o seu raciocínio, Mazzuoli (2007, p. 34) afirma que:

A ordem jurídica da sociedade internacional é descentralizada, mas ao mesmo tempo organizada pela lógica da coordenação (ou cooperação), que gradativamente vai tomando o espaço do antigo sistema de justaposição, em virtude de cada vez mais em voga doutrina da interdependência, segundo a qual, os Estados, nas suas relações internacionais, dependem menos de si próprios e mais da aldeia global que está à sua volta.

Certo é que há uma “cristalização”, utilizando-se do termo de Brauner (2003, 2011), desse sistema tributário internacional. E com o Projeto BEPS, podemos falar em “consolidação” de um conjunto de regras harmônicas buscando, cada vez mais, criar uma coesão entre os sistemas tributários domésticos, o que afastaria a existência de eventuais anomalias.

É importante destacar que tais ações visam, justamente, criar uma harmonização entre os sistemas tributários dos diversos Estados soberanos, acabando com eventuais anomalias, o que é visto no conjunto de propostas para evitar a erosão na base tributária e a transferência de lucros. Sob um outro prisma, conforme veremos posteriormente, o Projeto BEPS busca combater a dupla não tributação econômica, quando não intencionada pelos Estados soberanos. Assim, devido a sua importância, a dupla não tributação será objeto de capítulo próprio da presente pesquisa.

Para sustentar o seu entendimento a respeito da existência de um sistema tributário internacional coerente, Avi-Yonah (2007a) analisa três argumentos. O primeiro é que existe um sistema tributário internacional, composto tanto de tratados tributários como de legislação tributária doméstica. O segundo argumento é que o sistema tributário internacional é parte importante do direito internacional, possuindo normas consuetudinárias (costumeiras) e que, portanto, possuem força vinculante, mesmo na ausência de tratados internacionais (um exemplo que o Avi-Yonah (2007a) apresenta é o *arm's – length standard* utilizado em situações envolvendo regras de preços de transferência). E, o terceiro argumento é a aplicação do princípio dos benefícios e do *single tax principle*. Dessa forma, Avi-Yonah (2007a) constrói uma linha de argumentação que se inicia na defesa de um sistema tributário internacional, passando pela constatação de normas consuetudinárias internacionais, e, finalmente, chega aos dois princípios que, segundo ele, seriam a base de seu posicionamento.

Avi-Yonah (2007a) afirma que existem nas legislações tributárias internas muitas similitudes entre os diversos sistemas tributários, e, como exemplo, aponta a tributação da renda passiva de seus residentes, e a isenção de rendas ativas quando a origem é em outro Estado. Essas similitudes, apontadas por Avi-Yonah (2007a) são chamadas por ele de convergências e não podem ser apontadas como um sistema tributário internacional, por si só. Seriam apenas uma parte do sistema tributário internacional.

Já a rede de tratados tributários corresponde à principal razão para o reconhecimento de um sistema tributário internacional. Nesse sentido, Avi-Yonah (2007a, p. 3, tradução nossa) afirma que “A alegação de que existe, no entanto, um regime tributário internacional depende principalmente da rede de tratados tributários bilaterais, que, como Rosenbloom afirmou, é “um triunfo do direito internacional”.¹⁷ Avi-Yonah (2007a) ainda destaca que os tratados bilaterais são por demais similares, inclusive na distribuição dos artigos, uma vez que são elaborados com esboço nos modelos da OCDE e da ONU.

¹⁷ The claim that an international tax regime exists, however, rests mainly on the bilateral tax treaties network, which, as Rosenbloom stated, is “a triumph of international law”.

Com tais considerações, Avi-Yonah (2007a) afirma que: “[...] a rede de dois mil ou mais tratados tributários bilaterais, que são amplamente semelhantes em política, e mesmo em linguagem, constitui um regime tributário internacional, que tem princípios definíveis subjacentes e comuns aos tratados.”¹⁸

Ainda para justificar a existência de um sistema tributário internacional, Avi-Yonah (2007a, p. 3-4) apresenta como exemplo uma situação em que um consultor tributário deve elaborar a legislação de um determinado país para que possa atrair investimentos estrangeiros ao seu território, e questiona qual seria a liberdade que esse consultor teria para elaborar tais normas domésticas. Segundo Avi-Yonah (2007a), fundamentando seu ponto de vista, o consultor tributário deveria elaborar tais regras levando em consideração os princípios já existentes no sistema tributário internacional. Portanto, mesmo que o país do exemplo não tenha nenhum tratado tributário assinado, o consultor tributário deverá levar em consideração tais princípios.

Em tal exemplo, o que ocorre é uma necessidade do consultor se adequar às normas internacionais existentes, contudo, não seria o caso de haver uma norma cogente a ponto de impor alguma obrigação ao Estado.

Outro exemplo apresentado por Avi-Yonah (2007a), e cuja relevância se faz presente para o Brasil, é relacionado ao México, que teve que alterar suas (até então) tradicionais normas de preços de transferência e adaptá-las às orientações da OCDE, para poder ingressar nessa organização como Estado-membro. Vale lembrar que atualmente o Brasil busca ingressar na OCDE, discutindo, inclusive em congressos da Secretaria da Receita Federal, a adaptação das normas de preços de transferência aos *guidelines* da organização¹⁹.

Bentil (2018) também comenta o caso do México e a alteração de sua legislação sobre preços de transferência, para tornar-se membro da OCDE. Bentil (2018, p. 1269) destaca que tal alteração foi simplesmente uma decisão de política tributária mexicana, pois tinha interesse em se tornar membro da organização internacional, não podendo, destarte, ser alegado que a adequação legislativa seria uma imposição de uma norma consuetudinária internacional.

Avi-Yonah (2011b) também sustenta a importância do costume internacional ser seguido pelos Estados soberanos como sendo uma obrigação legal (*opinio juris*), para a sua

¹⁸ [...] the network of two thousand or more bilateral tax treaties that are largely similar in policy, and even in language, constitutes an international tax regime, which has definable principles that underlie it and are common to the treaties.

¹⁹ Sobre o Brasil, além de estudos sobre as mudanças das regras de preços de transferência, cabe destacarmos a recente instituição do Conselho para a Preparação e o Acompanhamento do Processo de Acessão do país à OCDE, por meio da edição do Decreto 9.920, de 18 de julho de 2019.

configuração como Direito Consuetudinário Internacional (DCI). E, em razão disso, posteriormente, Avi-Yonah (2019a, n.p., tradução nossa) deixa claro que o *single tax principle* não é uma forma de direito consuetudinário, como acima já exposto. Contudo, Avi-Yonah (2019a) afirma existir o direito consuetudinário na tributação internacional, mas o problema é saber se o Estado soberano em questão irá dar a devida atenção. Assim, ressalta Avi-Yonah (2019a), a título de exemplo, que uma prática que deve ser considerada como direito internacional tributário consuetudinário é o *arm's length*, para fins de aplicação das regras de preços de transferência.

Apesar de não ser o objeto da presente pesquisa, cabe registrar que não concordamos com a opinião de Avi-Yonah (2007a, 2019a) a respeito das regras de preços de transferência, posto que, nesse caso, é uma vinculação muito mais política e econômica do que jurídica. Tanto o México, no passado, como o Brasil, atualmente, adaptaram ou provavelmente adaptarão suas regras de preços de transferência às orientações da OCDE muito mais em decorrência de uma pressão política e econômica, resultantes, inclusive, da própria política tributária desses países.

Em suma, observa-se que existe um conjunto de normas que regulam, em parte, a tributação internacional, e correspondem tanto a normas internas dos Estados soberanos, como normas internacionais formuladas por meio de tratados tributários. Esse conjunto de normas pode ser entendido como um sistema tributário internacional, ao considerar que um sistema internacional é o conjunto de normas coesas formadas de maneira horizontal e descentralizada, conforme Mazzuoli (2007). Além disso, esse sistema tributário internacional ainda está sendo consolidado, havendo incompatibilidades entre os sistemas tributários domésticos, levando à situações de dupla não tributação.

Para Pistone (2016), o atual estágio do Sistema Tributário Internacional corresponderia a um Direito Tributário Global, resultante de uma maior relativização da soberania por meio do projeto de transparência fiscal internacional e do Projeto BEPS, ambos da OCDE. Esse Direito Tributário Global teria dois níveis e três fases.

O primeiro nível é um nível internacional, em que as normas são produzidas em conformidade com uma visão holística. Já o segundo nível seria o interno (ou doméstico), onde as normas são produzidas de acordo com cada ordenamento jurídico. Uma primeira fase seria a discussão, em nível internacional entre os atores do direito internacional (ou agentes), como as organizações internacionais, os setores das sociedades, membros dos Estados soberanos, entre outros. Em um segundo momento seria elaborado um instrumento de *soft*

law, que seria utilizado como uma recomendação para que, finalmente em um terceiro momento, fosse elaborado o *hard law*, nos sistemas tributários internos.

Essa lógica traçada por Pistone (2016), em que advoga uma ideia de Direito Tributário Global, pode ser vista como um novo momento da cristalização do Sistema Tributário Internacional (utilizando-se, novamente, o termo empregado por Brauner [2003, 2011]).

Ao fazer essa previsão, Pistone (2016) afirma que a maioria das normas internacionais corresponderiam a procedimentos de cooperação entre as Administrações Tributárias, o que levaria a uma efetividade maior no combate à erosão da base tributária e alocação de lucros. Logo, o Direito Tributário Global, vislumbrado por Pistone (2016) teria como principal foco, inclusive por meio de uma visão holística, o combate ao planejamento tributário agressivo.

Essa atualidade do Direito Tributário Internacional traçada por Pistone (2016) imporiam uma adoção aos ordenamentos jurídicos internos, o que corresponderia a uma pressão política no que condiz à aceitação das recomendações do Projeto BEPS.

2.2 Competição, arbitragem e coordenação / harmonização

Dentro desse sistema tributário internacional descrito acima, destaca-se a maneira como os Estados se relacionam entre si e com as empresas multinacionais, e demais contribuintes. Assim, três situações chamam a atenção. A primeira situação é uma competição entre os Estados soberanos para atrair investimentos, concedendo regimes preferenciais para empresas multinacionais que tanto podem corresponder a baixa tributação, como sigilo bancário e fiscal. Uma segunda situação é a relação dos contribuintes com os Estados, por meio da arbitragem tributária. E por fim, existe uma terceira situação que ocorre entre os Estados e que corresponde à coordenação tributária, visando uma harmonização.

Essas três situações são decorrentes da forma como os sistemas tributários domésticos dos Estados soberanos se interagem (ou não), e são, em alguns casos, objeto de combate por meio de normas internacionais ou nacionais. Assim, torna-se necessário uma análise dessas situações dentro deste capítulo em que o conjunto de normas tributárias internacionais é estudado.

2.2.1 A Competição Tributária

A competição tributária entre os Estados às vezes é considerada prejudicial ao sistema tributário internacional, e, já há algum tempo, tem sido objeto de combate principalmente pela OCDE, que em 1998 apresentou o relatório sobre competição tributária prejudicial (*Harmful Tax Competition*).

Tratando sobre a competição tributária em relação a investimentos passivos, Avi-Yonah (2007a, p. 183) afirma que a partir do momento em que Estados da fonte (apresentando como exemplo os Estados Unidos) deixaram de tributar os rendimentos passivos (como os juros), afastando a retenção na fonte, surgiu uma dificuldade do Estado da residência em acompanhar tais rendimentos, que, em certas situações, eram alocados em paraísos fiscais. E, dessa forma, acarretavam dupla não tributação desses rendimentos, posto não haver troca de informações entre o Estado da residência e o paraíso fiscal onde o rendimento foi alocado.

Isso resultou em medidas tomadas pelas Administrações Tributárias e pela própria OCDE, culminando, em 1998, no relatório de combate à competição tributária prejudicial (*Harmful Tax Competition*), acima mencionado.

Avi-Yonah (2011b), afirma que a competição entre os Estados, na busca de investimentos, pode levar a uma arrecadação baixa para fins de suportar os custos de suas políticas sociais. Posteriormente, em 2019, Avi-Yonah (2019b) volta ao tema, em uma retrospectiva, onde afirma que a crise de 2008 / 2009 aumentou a pressão da OCDE pela imposição de limites à competição tributária, permitindo o fortalecimento do Estado de bem-estar social.

2.2.2 A Arbitragem

Avi-Yonah (2019b) afirma que até 1980 o sistema tributário internacional funcionava de maneira coerente, baseado em seus dois princípios, e, protegido contra práticas competitivas prejudiciais. A partir da década de 1980, com o avanço da tecnologia e com a globalização, somados a intangibilidade dos bens e serviços, as regras do sistema tributário internacional ficaram ultrapassadas e possibilitaram uma maior ocorrência de planejamentos tributários considerados indesejados.

Tanto em decorrência dessa competição tributária prejudicial, como também em face de incompatibilidades existentes entre sistemas tributários diversos, as empresas multinacionais se deparam com situações de arbitragem tributária, onde é possível a obtenção

de vantagem tributária, muitas das vezes decorrentes de situações não intencionadas pelos Estados soberanos.

Rosenbloom (2000, p. 142, tradução nossa) define a arbitragem tributária internacional como “um termo elevado que se refere a aproveitar as diferenças entre os sistemas tributários dos países, geralmente diferenças na abordagem de uma questão tributária comum”²⁰. Com relação à arbitragem tributária, Brauner (2003, p. 302, tradução nossa) conceitua da seguinte forma: “A arbitragem é também uma exploração intencional de diferenças de regras para obter resultados não intencionais”²¹. Explicando o que vem a ser a arbitragem tributária, Ring (2011, p. 601, tradução nossa) afirma que:

Em seus termos mais simples, a arbitragem tributária transfronteiriça refere-se a uma situação em que o contribuinte ou contribuintes confiam em conflitos ou diferenças entre as regras fiscais de dois países para estruturar uma transação ou entidade com o objetivo de obter benefícios fiscais (por exemplo, nenhuma tributação) em geral.²²

Outrossim, Ring (2011, p. 601, tradução nossa) deixa claro que a arbitragem tributária é um fenômeno que ocorre somente em nível internacional, ao afirmar que “se a estrutura ou transações tivessem sido realizadas internamente, o benefício fiscal (criado pelo conflito entre os dois países) não existiria”²³. Analisando sob o ponto de vista dos contribuintes, Ring (2011, p. 601, tradução nossa) chega a uma definição de arbitragem tributária bastante similar à definição de planejamento tributário agressivo, afirmando que “os contribuintes em transação ou estrutura de arbitragem exploram a intersecção dos sistemas tributários de dois países para eliminar ou reduzir substancialmente sua tributação sobre a renda”²⁴.

Observamos que, na análise que Rosenbloom (2000) faz sobre a arbitragem tributária, ele entende que, uma vez sendo bem feita pelo contribuinte, “nenhuma das objeções ao planejamento tributário agressivo ou abusivo deve se aplicar em qualquer lugar porque, do ponto de vista de qualquer país, não há agressividade nem abuso”²⁵ (ROSENBLOOM, 2000,

²⁰ [...] a lofty term that refers to taking advantage among countries tax systems, usually differences in addressing a common tax question.

²¹ [...] arbitrage is also an intentional exploitation of rule differences to get to unintended results.

²² In its simplest terms, cross-border tax arbitrage refers to a situation in which a taxpayer or taxpayers rely on conflicts or differences between two countries' tax rules to structure a transaction or entity with the goal of obtaining tax benefits (for example, reduced or no taxation) overall.

²³ Had the structure or transactions taken place entirely domestically, the net tax benefit (which was created by the conflict between the two countries) would not exist.

²⁴ [...] taxpayers in the arbitrage transaction or structure exploit the intersection of the two countries' tax system to eliminate or reduce substantially their income tax.

²⁵ [...] none of the objections to aggressive or abusive tax planning should apply anywhere because, from the vantage point of any single country, there is neither aggressiveness nor abuse.

p. 143, tradução nossa). Conforme é demonstrado ao longo da presente pesquisa, a afirmação feita por Rosenbloom não pode ser considerada válida. Isso porque a arbitragem tributária, dentro dos conceitos apresentados na pesquisa, corresponde ao próprio planejamento tributário agressivo. Apesar de não fazer referência clara ao significado do termo “planejamento tributário agressivo”, acreditamos que Rosenbloom não utilize o mesmo significado apresentado na presente pesquisa, e, que será analisado, mais detidamente, em momento posterior.

Com relação à arbitragem tributária, Avi-Yonah (2007a, p. 186, tradução nossa) entende que seria uma forma de negação ao *single tax principle*, afirmando que “arbitragem tributária pode ser definida como transações que são elaboradas para obter vantagens de diferentes sistemas tributários nacionais para alcançar dupla não tributação”²⁶.

Avi-Yonah (2007a, p. 187), debatendo com Rosenbloom, afirma que, sob um ponto de vista de política tributária, não teria como negar os esforços não somente dos Estados Unidos, como também dos países membros da OCDE, no combate à arbitragem tributária, o que, segundo o seu raciocínio, confirmaria o próprio *single tax principle*. Em outras palavras, para Avi-Yonah (2007a), não tem como negar que o *single tax principle* é um objetivo do próprio sistema tributário internacional, mesmo sendo violado em certas ocasiões.

2.2.3 Coordenação / Harmonização

Uma terceira situação que surge com relação ao sistema tributário internacional é a cooperação entre os Estados soberanos. Nesse sentido, a questão é saber até que ponto determinado Estado soberano deve abrir mão de sua soberania para que seja implementado medidas que visam, dentro de uma política tributária internacional, criar um ambiente harmônico em que não haja uma perda da arrecadação tributária em situações não previstas pelos Estados.

O resultado final, que se buscava alcançar dentro de um sistema tributário internacional coeso, é a possibilidade de uma cooperação entre os Estados na busca de eliminação de situações de arbitragem internacional, e, permitindo a competição tributária dentro de uma razoabilidade que não a torne prejudicial. Ou seja, e segundo Piantavigna (2017b), uma competição tributária em que seja tributado onde a atividade econômica

²⁶ Tax arbitrage can be defined as transactions that are designed to take advantage of differences between national tax systems to achieve double nontaxation.

realmente ocorra e o valor seja criado, não permitindo a artificialidade decorrente de esquemas e transações abusivas, nem o uso de incompatibilidade de sistemas, pela utilização de planejamentos tributários agressivos.

Rocha (2017, p. 199, tradução nossa) afirma, sobre o paradoxo entre cooperação e competição tributária que:

Uma das características desse contexto internacional é que ele introduz vários paradoxos. Por exemplo, estamos testemunhando o surgimento de um regime tributário internacional cooperativo, que, por outro lado, coexiste com a concorrência fiscal internacional. Em outras palavras, os mesmos países que cooperam também competem por receitas tributárias - e essa competição está na origem dos problemas que exigem maior cooperação.²⁷

Outro paradoxo estaria ligado à ideia de soberania tributária, Rocha (2017, p. 199) afirma que a soberania tributária gera competição tributária prejudicial, que está intrinsicamente ligado à ideia de planejamento tributário agressivo, que por sua vez é uma das razões do Projeto BEPS. Já o Projeto BEPS apresenta soluções multilaterais que acarretam em uma diminuição da soberania. “Daí, o paradoxo: muita soberania tributária leva a menos soberania tributária”²⁸ (ROCHA, 2017, p. 199, tradução nossa).

Em suma, competição, arbitragem e coordenação são situações presentes no sistema tributário internacional. Enquanto a arbitragem está ligada ao uso de anomalias decorrentes da incompatibilidade entre sistemas tributários domésticos, e que levam a dupla não tributação não intencionada pelos Estados soberanos, a competição tributária é a prática de medidas por parte dos Estados soberanos para atrair investimentos, concedendo vantagens tributárias muitas das vezes consideradas indevidas em razão de permitir a utilização de esquemas e planejamentos tributários que podem ser considerados abusivos ou agressivos. Por fim, a coordenação tributária é a tomada de medidas buscando garantir uma coerência no sistema tributário internacional. E, a coerência no sistema tributário internacional é, em última análise, a manutenção de uma tributação onde o valor esteja sendo realmente criado, afastando situações de arbitragem internacional.

2.3 Direito Consuetudinário Internacional Tributário

²⁷ One of the features of this international context is that it introduces several paradoxes. For instance, we are witnessing the emergence of a cooperative international tax regime, which, on the other hand, co-exists with international tax competition. In other words, the same countries that cooperate also compete for tax revenues – and this competition is at the source of the problems that require greater cooperation.

²⁸ Hence: too much tax sovereignty leads to less tax sovereignty.

O direito consuetudinário internacional é reconhecidamente uma das fontes do direito internacional, e, no âmbito do Direito Tributário Internacional, isso não poderia ser diferente.

2.3.1 *Costume Internacional*

Bentil (2018), assim como Dworkin (2013) fazem referência ao artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça para afirmar as principais fontes de direito público internacional. Cabe destacar que entre essas fontes está o costume internacional (direito consuetudinário), como uma prática evidenciada e aceita como norma impositiva e os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas. Juntamente com as convenções internacionais (os tratados), esse conjunto de fontes corresponde às fontes primárias de direito internacional público. Com relação às fontes secundárias, Bentil (2018, p. 1222-1223) destaca a alínea “d” do referido artigo 38, onde são previstas as decisões judiciais e a doutrina.

Com relação ao costume internacional, Bentil (2018, p. 1227)²⁹ destaca que existe uma discussão histórica a respeito dos seus elementos constitutivos, podendo, assim, serem vistas três correntes. Uma primeira aduzindo que basta o uso do costume; uma segunda que afirma que basta somente a sua força impositiva (*opinio juris*); e uma terceira, que seria a corrente majoritária, no sentido de que é necessária a combinação de ambos os elementos.

Bentil (2018, p. 1231)³⁰ defende que o costume internacional que possui o elemento objetivo da prática, mas não é vinculante, portanto não tem o elemento subjetivo do *opinio juris*, não deve ser considerado como uma fonte primária do direito público internacional, contudo, deve ser entendido como uma fonte secundária, e, portanto, subsidiária, no sentido de uma doutrina, e conforme a previsão constante no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

²⁹ Bentil (2018, p. 1227): “Historical and modern theories about *opinio juris* have typically been divided along three strands. First, custom (i.e., “usage”) is the only true element of international custom; second, *opinio juris* rather than usage is the most important element in the creation of customary international law; and third is the traditional view that a combination of usage and *opinio juris* is necessary for the creation of international custom. Although much scholarship has been devoted to these theoretical discussions of *opinio juris*, as of today, none of these theories have attained the level of a universally accepted definition or role of *opinio juris*. Yet, there seems to be more support, both in theory and practice, for the traditional view that international custom requires a combination of *opinio juris* and usage for its formation.”

³⁰ Accordingly, they posit that the most important element is usage, the objective component, and not *opinio juris*, the subjective component.” The position taken by this Article is that these theories may well fall within the category of teachings of the most **highly** qualified publicists of the various nations under Article 38(1) (d) of the Statute of the ICJ.

Ainda sobre o costume internacional, podem ser citados outros autores que reforçam tal posicionamento. Weisburd (1988, p. 6) afirma sobre os elementos do costume internacional que:

O fato de que devemos sempre ter em mente as regras do direito internacional consuetudinário é que provar a existência de tais regras exige a prova de dois elementos: primeiro, a prática geral dos estados deve refletir a regra (o requisito geral); e segundo, os estados devem seguir a regra na crença de que esse curso é legalmente exigido (o requisito de *opinio juris sive necessitatis*).³¹

Parisi (2001) afirma que o costume internacional consiste em uma fonte não escrita de direito que é declarada, e não reconhecida, pelo poder judiciário, por intermédio de suas decisões. Ademais, Parisi (2001) também destaca a existência de uma prática uniforme e crença subjetiva presentes no costume internacional que gera a sua obrigatoriedade, chamada de *opinio iuris*.

Parisi (2001) afirma que existe um elemento quantitativo do costume internacional que consistem em um decurso de tempo e na existência de uma prática universal (em certos casos é possível encontra costumes regionais). Com relação ao transcurso de tempo, Parisi (2001) apresenta como exemplo a jurisprudência francesa, que define o período de quarenta anos, e a jurisprudência alemã, cujo período, para o reconhecimento do costume internacional, é de trinta anos.

O outro elemento, destacado por Parisi (2001) seria o elemento qualitativo (chamado também de elemento subjetivo), que corresponde à crença subjetiva de que determinado costume possui uma força vinculante. Esse elemento, conhecido como *opinio iuris* é de difícil constatação, posto que, como adverte Parisi (2001) o costume não surge já com tal crença a respeito de sua obrigatoriedade. Analisando os efeitos práticos desse elemento qualitativo (subjetivo), Parisi (2001, p. 6, tradução nossa) afirma que “[o] significado prático desse requisito é que ele restringe o leque de costumes aplicáveis: somente as práticas reconhecidas como socialmente desejáveis ou necessárias acabarão amadurecendo em lei consuetudinária.”³²

Parisi (2001, p. 7, tradução nossa) faz uma distinção entre o costume internacional e os atos que não teriam força vinculante, afirmando o seguinte:

³¹ The fact which one must constantly keep in mind with respect to rules of customary international law is that proving the existence of such rules requires proof of two elements: first, the general practice of states must reflect the rule (the general requirement); and second, states must follow the rule in the belief that such a course is legally required (the *opinio juris sive necessitatis* requirement).

³² The practical significance of this requirement is that it narrows the range of enforceable customs: only those practices recognized as socially desirable or necessary will eventually ripen into enforceable customary law.

Duas categorias de regras sociais são geralmente distinguidas: (a) aquelas que refletem meros padrões comportamentais que não são essenciais à ordem legal; e (b) aqueles que refletem uma crença internalizada de que a prática é necessária socialmente desejável. Uma mera regularidade comportamental, sem elemento qualitativo de *opinio iuris*, não gera uma regra costumeira. No jargão jurídico, esse comportamento é um mero uso; em termos econômicos, simplesmente representa uma convenção de equilíbrio.³³

Christians (2007) afirma que o direito internacional consuetudinário, para assim ser entendido como, deve preencher dois elementos fundamentais, quais sejam, os Estados devem cumprir a norma uniformemente (lembra a autora que esse seria o elemento objetivo), e, tal cumprimento deve advir de um senso de obrigação legal (que seria o elemento subjetivo), conhecido também como *opinio juris*, mencionado acima quando a posição de Bentil (2018) foi apresentada. Tal posição é uniforme e sedimentada, de maneira geral pela doutrina. Ou seja, segundo Christians (2017, n.p., tradução nossa), “a chave parece ser que, para um costume ser um direito, ele deve ser reconhecido pelos Estados como juridicamente vinculado”³⁴.

Assim, podemos aduzir, seguindo a posição de Christians (2007), Bentil (2018), que as orientações da OCDE, por se tratarem de recomendações, não seriam obrigatórias, e estaria faltando o requisito do *opinio juris*.

Mazzuoli (2007, p. 89) afirma que “o costume internacional resulta da prática geral e consistente dos atores da sociedade internacional em reconhecer como válida e juridicamente exigível determinada obrigação”. Mazzuoli (2007) também defende a existência de dois elementos para a caracterização do costume internacional, sendo um elemento objetivo (chamado por ele de material) e outro subjetivo (o qual ele chama de psicológico).

Sobre a formação do costume internacional, Mazzuoli (2007) apresenta o procedimento clássico, destacando os quatro momentos, quais sejam (i) surgimento de uma relação nova não disciplinada; (ii) regulamentação da nova relação por meio de uma ideia de justiça e dos princípios gerais de direito; (iii) com a regulamentação do momento anterior passa-se a ter uma repetição; (iv) passa-se a entender que a prática é aceita como se fosse um direito. Além desse procedimento clássico, Mazzuoli (2007, p. 92) adverte que atualmente existe uma nova maneira de formação do costume internacional, mais consciente e menos

³³ Two categories of social rules are generally distinguished: (a) those that reflect mere behavioural patterns that are not essential to the legal order; and (b) those that reflect an internalized belief that the practice is necessary of socially desirable. A mere behavioural regularity, lacking qualitative element of *opinio iuris*, does not generate a customary rule. In legal jargon, such behaviour is a mere usage; in economic terms it simply represents an equilibrium convention.

³⁴ [...] the key seems to be that for a custom to be a law, it must be recognized by states as legally binding.

espontânea, e consiste “na prática das organizações internacionais, quando adotam certas diretrizes e resoluções, fruto de longas discussões e consensos obtidos nas votações de suas assembleias-gerais”, sendo um início programado dessa nova formação do costume internacional.

2.3.2 *Costume Internacional Tributário*

Bentil (2018), adentrando na polêmica sobre a existência de um sistema tributário internacional, destaca como principal defensor Avi-Yonah. Para Bentil (2018), Avi-Yonah defenderia a existência de um sistema tributário internacional baseado tanto em regras oriundas da rede de tratados tributários como também pela legislação doméstica, além de costumes internacionais.

Ainda, segundo Bentil (2018, p. 1250, tradução nossa), “O argumento a favor de um sistema tributário internacional existente que incorpora o *single tax principle* e o princípio dos benefícios parece ser um argumento de duas pernas. A primeira perna refere-se à rede de tratados fiscais bilaterais.”³⁵. Já a “segunda perna”, ou segundo argumento, que sustentaria essa visão de sistema tributário internacional, corresponderia às normas costumeiras, correspondentes ao princípio dos benefícios e ao *single tax principle*. Segundo Bentil (2018, p. 1250-1251, tradução nossa), tais normas costumeiras, correspondentes aos princípios comentados, seriam necessárias, dentro dessa perspectiva de sistema tributário internacional, “É importante ter em mente que, se o sistema tributário internacional fosse baseado exclusivamente no direito convencional, seu impacto não seria oponível à generalidade dos estados”³⁶. Não obstante a análise feita por Bentil (2018) em face da obra de Avi-Yonah (2007a), já destacamos na presente pesquisa que, posteriormente, Avi-Yonah (2019a) afirma que o *single tax principle* não seria um costume tributário internacional, justamente por faltarlhe força vinculativa.

Contudo, essa linha de raciocínio não é a única. Um pensamento com o qual se concorda é o de Brauner (2003) quando, analisando o cenário do conjunto de normas internacionais tributárias, aduz que haveria um sistema tributário internacional, basicamente formado pela rede de tratados bilaterais, mas que, justamente por não comprometer todos os

³⁵ The argument in favor of an existing international tax regime that embodies the single tax principle and the benefits principle appears to be a two-legged argument. The first leg relates to the network of bilateral tax treaties.

³⁶ It is important to bear in mind that if the international tax regime were based solely on treaty law, its impact would not be opposable to the generality of states.

Estados, não alcançaria uma harmonização completa entre os sistemas tributários nacionais. Essa falta de harmonização criaria uma ineficiência das normas tributárias, em certas circunstâncias, o que poderia ser chamado de incompatibilidade dos sistemas tributários.

Assim, por causa dessa ainda ineficiência, decorrente de uma falta de harmonização, o sistema tributário internacional, mesmo não abrangendo todos os Estados, e, vinculando de maneira diferente cada um deles (de acordo com a sua própria rede de tratados internacionais) ainda estaria caminhando para uma harmonização completa (se é que isso seria possível), sendo que o Projeto BEPS é um grande avanço nesse sentido.

Bentil (2018, p. 1254, tradução nossa), analisando as ponderações feitas por Avi-Yonah (anteriores à 2019), notadamente sobre o direito internacional consuetudinário, afirma que o *single tax principle* e o princípio dos benefícios não podem ser entendidos como uma norma costumeira internacional, afirmando que: “O direito internacional consuetudinário, desde tempos imemoriais, não se opôs à dupla tributação ou à dupla não tributação. É principalmente por isso que os estados entram em tratados tributários bilaterais.”³⁷. Ou seja, seguindo uma linha de raciocínio, no sentido de que o costume internacional necessita do elemento objetivo (uso) e do elemento subjetivo (*opinio juris*), tanto o combate à dupla tributação da renda como à dupla não tributação da renda não poderiam ser vistos como formas de costume tributário internacional precisamente pela necessidade de uma norma jurídica assim prever (normalmente por intermédio de um tratado tributário).

Certo é que apesar de não haver uma vinculação jurídica, essa política tributária internacional busca uma harmonização entre sistemas tributários domésticos e, conseqüentemente, entre normas tributárias domésticas que dispõem sobre preços de transferência, assim como as orientações e padrões mínimos do Projeto BEPS, no combate ao planejamento tributário agressivo.

Interessante é que Brauner (2003) afirma que uma harmonização das normas internacionais tributárias, por meio de um sistema tributário internacional, seria uma utopia, e que a academia não teria aprofundado esse estudo, mesmo tendo a literatura sobre tributação internacional crescido exponencialmente. Em 2003, Brauner (2003) afirmou que uma das possibilidades seria por intermédio de um tratado multilateral, cuja proposta estaria fazendo sucesso e chamando a atenção, e, posteriormente, o Projeto BEPS, em sua Ação 15 tratou da elaboração de um tratado multilateral, justamente buscando uma harmonização (lembrando que os pilares do Projeto BEPS são: transparência, troca de informação, e cooperação).

³⁷ Customary international law has since time immemorial not opposed double taxation or double non- taxation. It is mainly because of this that states enter into bilateral tax treaties.

Ressaltamos que, ao falar em harmonização, no caso da Ação 15 do Projeto BEPS e de seu tratado multilateral, não significa a aplicação das mesmas regras para todos os Estados signatários, em face de seus tratados tributários. O que se busca ao falar em harmonização é justamente a estruturação de normas internacionais dentro de uma mesma metodologia de regras, onde, logicamente, e caso a caso, dois Estados signatários podem entender como a competência tributária sobre determinado rendimento será distribuída, mas dentro de uma mesma linha de raciocínio e metodologia, separando-se os Estados em face da residência ou da fonte do rendimento, ou evitando a dupla tributação por meio da isenção ou do crédito, por exemplo.

Brauner (2003) afirma que apesar do alcance da rede de tratados tributários bilaterais ser reduzida, tal alcance seria o mais próximo possível de um conjunto de normas internacionais em nível global. Dentro desse cenário, que forma um sistema tributário internacional “em cristalização”, Brauner (2003) busca apresentar as vantagens do que ele chama de “*single set of international tax rules*” e “*world tax regime*”. Desde esta época, Brauner (2003) discorre a respeito de uma harmonização das normas tributárias, em contrapartida a um regime de competição.

Notamos importante destacar que a harmonização das normas tributárias, como disposto acima, não significa uma padronização dos tratados tributários, mas, na realidade, uma utilização de padrões para a celebração de tratados tributários, como os exemplos já mencionados de formas de divisão de competência (Estado da fonte e Estado da residência), e formas de evitar a dupla tributação da renda (como o método do crédito e o método da isenção), por exemplo.

Em sua visão, Brauner (2003, p. 263, tradução nossa) prevê que “a OCDE irá tomar a liderança na elaboração de um tratado multilateral, o qual não será restrito somente a seus membros”. Ademais, Brauner (2003, p. 263, tradução nossa) adverte que tal tratado multilateral “deverá incluir um conjunto inteiro de normas tributárias, como usado atualmente nos tratados tributários, seguindo o exemplo da Convenção Modelo da OCDE e seus comentários”. E é exatamente isso que ocorre hoje em dia, na Ação 15 do Projeto BEPS, referente ao tratado multilateral, por meio do qual a rede de tratados tributários bilaterais poderá ser mais facilmente alterada pelos Estados soberanos signatários, e, logicamente, uma harmonização maior ocorrerá, gerando uma coesão de todo esse conjunto de normas tributárias internacionais. Podemos dizer, então, que esse sistema tributário internacional “em cristalização” de Brauner (2003) é cada vez mais um sistema coeso, como na visão de Avi-Yonah (2007a, 2007b).

A diferença é que a coesão sugerida por Avi-Yonah (2007a, 2007b) era pautada em uma ideia de que as principais normas tributárias internacionais seriam uma forma de direito consuetudinário internacional, possuindo uma vinculação jurídica (*opinio juris*), contudo, posteriormente, até mesmo Avi-Yonah (2019a) reconhece que se trata muito mais de uma política tributária internacional do que uma imposição jurídica derivada do Direito consuetudinário.

Uma questão que surge é saber o porque de um Estado abrir mão de sua soberania para implementar um sistema tributário internacional, e, seguir as normas daí oriundas. Brauner (2003, p. 292, tradução nossa) ressalta que “Uma vez que um esforço parcial tenha se mostrado benéfico, será muito mais fácil para os governos darem uma chance ao regime tributário mundial, devido aos seus potenciais benefícios de eficiência, transparência e simplicidade.”³⁸. E, essa busca pela harmonização seria o que justamente observamos das medidas que vem sendo tomadas ao longo dos anos, cabendo sempre o destaque para o Projeto BEPS, cuja ideia, em uma visão holística, é a implementação de normas que tornem a relação entre os Estados cooperativa, ao invés de competitiva (de maneira prejudicial), baseando-se em uma transparência fiscal internacional e na troca de informações.

Brauner (2003, p. 295) deixa claro que a sua solução para um sistema tributário internacional harmônico é por meio de um tratado mundial que resultaria em eficiência de ganhos³⁹. Ainda defendendo a sua ideia de um sistema tributário mundial, por meio de um tratado mundial, Brauner (2003, p. 298) entende que esse seria a única maneira de atingir uma justiça e eficiência no tratamento dos rendimentos internacionais “o que seria impossível por meio do atual regime de tratados bilaterais que se fundamentam no *single tax principle*”⁴⁰.

Bentil (2018, p. 1224)⁴¹ afirma que a Convenção Multilateral da OCDE seria uma forma de combater, de maneira global, o planejamento tributário agressivo, “que tem o efeito

³⁸ Once a partial effort has been proven beneficial, it will be much easier for governments to give a world tax regime a chance given its potential efficiency, transparency, and simplicity benefits.

³⁹ The economic literature is not able to model an optimal world tax regime at this stage, but it does provide encouraging indications of the efficiency benefits of tax coordination in general in comparison to unilateral actions. The literature, however, does not provide direct proof of my basic hypothesis: that gradual income tax rule harmonization through a world treaty will result in significant efficiency gains.

⁴⁰ Another possible benefit of the proposed world tax regime is its ability to treat “international income” fairly and efficiently, which is impossible under the current bilateral treaty regime based on the single tax principle.

⁴¹ Bentil (2018, p. 1224) afirma, sobre o tratado multilateral, o seguinte: “In addition to bilateral tax treaties, a multilateral tax treaty may be concluded among many states. One multilateral tax treaty (within the meaning of the Vienna Convention of the Law of Treaties) is the OECD Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting (MLI). 4 The MLI is an attempt by signatories to address the loss of corporate tax revenue through aggressive international tax planning, which has the effect of artificially shifting profits to locations where they are subject to non-taxation or reduced taxation. The amendments envisaged by the MLI would ensure that profits are taxed where substantive economic activities generating the profits are carried out and where value is created. Accordingly, it is aimed

de deslocar artificialmente os lucros para locais onde estão sujeitos a não tributação ou redução tributária” (BENTIL, 2018, p. 1224, tradução nossa)⁴². Além disso, por meio da convenção multilateral, os Estados signatários poderiam realizar alterações em sua rede de tratados tributários, desde que assim se manifestassem.

Com relação ao Projeto BEPS, Berman e Yan (2018, p. 65) defendem que seria uma forma encontrada para a efetivação de uma tributação única (*single taxation*), principalmente em nível de tratados, por meio do tratado multilateral, apresentado por meio de sua Ação 15. Contudo, Berman e Yan (2018, p. 67, nossa tradução) entendem que o tratado multilateral “não codifica o *single tax principle* como um direito internacional consuetudinário; ao invés disso, confirma que não é um direito consuetudinário”⁴³. Isso porque haveria no tratado multilateral diversas provisões de alternativas que os Estados poderiam optar, além da possibilidade de realizar reservas ao longo do tratado multilateral.

Isso tudo demonstra que há uma direção que o sistema tributário internacional vem percorrendo, e que pode ser identificada como a “cristalização”, nas palavras de Brauner (2003). Essa cristalização de Brauner (2003) pode ser destacada nos três grandes momentos destacados por Rocha (2017), e, cujo terceiro, corresponde ao Projeto BEPS.

Sobre o Projeto BEPS, Rocha (2017, p. 183) afirma que, de uma maneira geral, as suas recomendações buscam instalar uma ideia de harmonização e coordenação entre os diversos Estados que fazem parte do sistema tributário internacional. Contudo, Rocha (2017, p. 183) questiona até que ponto as pessoas que irão coordenar a implementação dos padrões mínimos, previstos nas 15 ações do Projeto BEPS, estarão buscando o que é melhor para o interesse dos Estados-membros da OCDE, ou para toda a comunidade global.

Rocha (2017, p. 188, tradução nossa) utiliza a expressão “Imperialismo Tributário Internacional” que “significa a transformação de certos critérios tributários que favorecem os interesses de economias desenvolvidas em padrões tributários internacionais que passam a ser

at altering tax treaty-related measures to address certain hybrid mismatch arrangements, prevent treaty abuse, address artificial avoidance of permanent establishment status, and improve dispute resolution. It also seeks to ensure that agreements for the avoidance of double taxation on income are interpreted to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by those agreements without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping). It is hoped that through the MLI, changes agreed upon in this regard will be implemented in a synchronized and efficient manner across the network of existing agreements for the avoidance of double taxation on income without the need to bilaterally renegotiate each such agreement.”

⁴² [...] which has the effect of artificially shifting profits to locations where they are subject to non-taxation or reduced taxation.

⁴³ The MLI does not codify the single tax principle as customary international law; rather, it confirms that the single taxation principle is not customary international law.

considerados como princípios básicos de tributação internacional”⁴⁴. Como exemplo, Rocha (2017, p. 189) cita a alocação feita entre rendimentos passivos, tributados no Estado da residência, e rendimentos ativos, tributados no Estado da fonte, sugerindo que a forma como o direito à tributação foi alocado corresponderia a uma maneira de impor, por meio de padrões, o interesse de um determinado grupo de Estados. Para Rocha (2017, p. 190) é possível que o Projeto BEPS intencione reformar parâmetros do sistema tributário internacional em favor dos países desenvolvidos (apontando certas situações onde a proposta pode ser desfavorável para os países em desenvolvimento).

Por fim, Rocha (2017, p. 199) apresenta sua opinião no sentido de que o Projeto BEPS pode tanto ser uma oportunidade boa como algo ruim para os países em desenvolvimento. No caso deles terem uma política tributária internacional forte, poderão escolher quais os padrões mínimos do Projeto BEPS poderão adotar, ou não. Caso contrário, o Projeto BEPS pode ser visto como uma ameaça, já que irá impor um modelo que não é o mais apropriado para aquele Estado, que é mais influenciado pelos países desenvolvidos.

De todo modo, é importante perceber que o Projeto BEPS significa uma maneira de harmonizar certas posições dos Estados soberanos com relação à tributação internacional. Ademais, essa harmonização significaria buscar uma coesão a um conjunto de normas que tratam a respeito da tributação internacional, e que podem ser vistas tanto como normas domésticas como normas internacionais de tratados tributários para se evitar a dupla tributação da renda. Outro ponto é que não apenas essas normas, mas também uma gama de fontes de direito, como princípios, orientações, *soft law*, (fontes primárias), como jurisprudência internacional e doutrina (fontes secundárias) formariam o sistema tributário internacional.

2.4 A questão do *soft law* no direito tributário internacional

Além dos tratados internacionais e do costume internacional, formas de *hard law*, o *soft law* desempenha um papel muito importante no direito internacional, especialmente como uma forma de ajudar a desenvolvê-lo, por meio de orientações, recomendações, intenções, etc.

⁴⁴ [...] means the transformation of certain tax criteria that favour the interests of developed economies into international tax standards that become considered as basic principles of international taxation.

Iremos analisar como essa norma se comporta com relação às demais e qual a sua importância no Direito Tributário Interacional e na presente pesquisa.

2.4.1 O *soft law* no Direito Internacional

Com a globalização há um aumento da comunidade internacional e de seus atores, estendendo a participação das organizações internacionais. Além disso, os assuntos tratados no âmbito internacional também se avolumaram, ocorrendo uma fragmentação do direito internacional (PROST, 2000). Contextualizando o cenário atual do Direito Internacional Público, Prost (2000) destaca que uma das mudanças corresponde ao surgimento de novas formas de normatização, como é o caso do *soft law*. Podemos dizer que o *soft law* é fruto da doutrina, não sendo previsto legalmente e decorre da atualidade do direito internacional (CÁRDENAS CASTAÑEDA, 2013). O uso do *soft law* se intensificou por volta dos anos 70 e 80, em razão de um maior número de organizações internacionais, que começaram a se destacar cada vez mais no cenário internacional (REIS; CAMPELLO, 2018).

Segundo Reis e Campello (2018, p. 86) o *soft law* “[...] se refere a qualquer documento internacional escrito, contendo princípios, normas, padrões e outras declarações do comportamento esperado dos Estados, que não seja definido como um tratado”. Por sua vez, Coutinho (2015, p. 100) afirma que “entende-se por *soft law* como o conjunto de normas emanadas por entidades internacionais e as declarações de intenção das nações como resultado de grandes encontros”.

Ainda segundo Coutinho (2015, p. 101) “possuem aparência de recomendação, mas geram relativa cogência. São instrumentos obrigatoriamente escritos que contém princípios, normas, padrões e outras declarações de comportamento esperado”. A questão da cogência, ou vinculação do *soft law* será analisada logo em seguida, sendo certo que a posição majoritária é no sentido de que esse instrumento normativo não possui uma vinculação jurídica, mas apenas política.

Valadão (2007) afirma que o termo *soft* é melhor traduzido e entendido como flexível, tanto no sentido de formação, posto não ser necessário os procedimentos do tratado internacional ou a prova do costume internacional; como para a sua aplicação e natureza de seus efeitos, no sentido de não serem obrigatórios.

Gregório (2016, n.p.) afirma que o *soft law* seria uma norma que apresentaria uma orientação ou conselho para os Estados, aduzindo que “[a] *soft law* pode ser definida como

um conjunto de normas (*standards* normativos de categoria residual cujo escopo é criar vinculações exortatórias, em oposição clara às vinculações obrigatórias próprias da *hard law*”. Assim, o cumprimento dessas orientações, ainda segundo Gregório (2016), estaria baseado em uma ideia de autonomia da vontade.

Por fim, Gribnau (2008) ressalta que o *soft law* é objeto de debate por diversos estudiosos podendo estar presente em várias formas de instrumentos, além de ser usado por diversos atores do direito internacional, como organizações não governamentais e especialistas em conferências internacionais, a título de exemplo. Gribnau (2008) ainda adverte que esses instrumentos de *soft law*, apesar de não serem vinculantes, podem acabar gerando o costume internacional. Essa situação, logicamente, irá ocorrer tão somente se os elementos do costume internacional se façam presentes.

Em suma, o *soft law* seria um instrumento normativo que não possui força jurídica vinculante e sua formação é flexível, não precisando seguir procedimentos rígidos que os tornem obrigatórios. Trata-se de recomendações, orientações e até mesmo sugestões emanados principalmente por entidades internacionais que objetivam implementar uma política internacional entre Estados.

2.4.1.1 Diferença entre soft law, hard law e costume internacional

Uma vez abordado o que vem a ser o *soft law*, é importante entender como o mesmo se relaciona com o *hard law* e com o costume internacional, e quais as diferenças entre esses tipos de normas.

O *hard law* possui um processo de elaboração mais rígido, e que inclusive pode ser mais demorado (por exemplo, a elaboração de um tratado internacional comparado com a elaboração de uma recomendação de uma organização internacional). Ademais, destacam Reis e Campello (2018) que enquanto o *hard law* possui uma maior obrigatoriedade (vinculação jurídica), e capacidade sancionatória, o *soft law* não teria essa obrigatoriedade (sua vinculação seria apenas política e não jurídica), e consequentemente teria menor capacidade sancionatória.

É importante clarificar que apesar do *soft law* não possuir uma vinculação jurídica e, portanto, não possuir uma obrigatoriedade como o *hard law* ou mesmo o costume internacional, há uma vinculação política e, tal vinculação política, como defendido ao longo da presente pesquisa, muitas das vezes pode significar uma pressão por parte de organizações

internacionais em face de Estados soberanos que teriam menor influência no cenário internacional. Assim, sobre a cogência do *soft law*, Valadão (2007) afirma existir um dilema, posto que o Estado que não segue tais normas poderá ser considerado como “fora do jogo”.

Em contrapartida a essas diferenças levantadas, Reis e Campello (2018, p. 89) ressaltam que haveria uma complementação entre as normas. Ou seja, o *hard law* e o *soft law*, apesar das diferenças, não são opostas e podem ser utilizadas de maneira conjunta na implementação de uma norma internacional.

Shaffer e Pollack (2010) afirmam que uma das formas de interação entre *soft law* e *hard law* é como complementação um do outro. Nesse sentido, o *soft law* pode levar ao caminho do *hard law*, ou o *soft law* pode elaborar, disciplinar, as normas constantes do *hard law*.

Da mesma forma, Gribnau (2008, p. 95, tradução nossa) destaca que o *soft law* e o *hard law* não seriam dualidades dicotômicas e opostas mas sim contínuas, afirmando que “isso se deve em parte ao fato de a categoria do próprio direito internacional ser sutil, o que explica o peso variável das normas”⁴⁵. Nesse sentido, explica Gribnau (2008) que o *soft law* pode ter variações em seu peso normativo, uma vez que podem se tornar um *hard law*.

Nesse diapasão, “uma norma de *soft law* pode iniciar um processo de estruturação de um consenso necessário para resolver um novo problema decorrente de obrigação de *hard law*” (REIS; CAMPELLO, 2018, p.92).

Apesar desses autores não estarem focando no tema especificamente aqui estudado, parece que tal raciocínio poderia ser utilizado no sentido de que o *single tax principle*, como uma forma de *soft law*, poderia ser visto como uma maneira de solucionar os problemas decorrentes dos tratados tributários, mais especificamente no que condiz às manifestações de dupla não tributação não intencional.

Assim, as medidas propostas pela OCDE, por meio do Projeto BEPS, corresponderiam a uma forma de se chegar a uma forma de coordenação entre os Estados soberanos para a criação de *hard law*, que poderiam ser normas internacionais, com cláusulas em tratados tributários, permitindo ou combatendo situações de dupla não tributação, ou mesmo normas domésticas, evitando situações de dupla não tributação não intencional.

Sobre a diferença do *soft law* com os tratados internacionais e com os costumes internacionais, Coutinho (2015, p. 103) afirma que o *soft law* não possui a formalidade procedimental dos tratados podendo, porém, serem utilizados como precursores nas

⁴⁵ This is partly due to the fact that the category of international law itself is nuanced, which accounts for the variable weight of norms

negociações destes. E, o *soft law* não “devem ter provada a sua existência resultante de uma prática geral juridicamente aceita e determinada pela *opinio juris*”, podendo “exercer o papel de indicador da existência de um costume”.

Com relação ao costume internacional, Valadão (2007) também entende haver a necessidade de um elemento subjetivo (*opinio juris*) sendo que sua formação passa pela existência de um uso consistente. Assim, uma primeira diferença entre o *soft law* e costume, como defendido por Valadão (2007), é que esse não possui uma forma escrita, tendo que ser “provado”, já aquele se provaria pelo texto escrito podendo, inclusive, servir como forma de prova de um costume. Isso posto, Valadão (2007, p. 23) afirma que “[o] *soft law*, sendo um documento escrito, é tido pela doutrina e pelos tribunais internacionais como prova da existência do costume internacional (indicativo da *opinio juris*).”. Valadão (2007, p. 23) ainda defende que o *soft law* teria “graus de cogência diferenciados dependendo da forma com se apresenta”.

2.4.1.3 Importância do soft law no direito internacional

O *soft law* tem um papel orientador, servindo como instrumento de recomendações e sugestões de comportamentos para os Estados. Se visto como precursor de tratados tributários, o *soft law* terá uma importância na harmonização das normas internacionais, imprescindíveis para impedir a permanência de incompatibilidades entre ordenamentos jurídicos domésticos auxiliando na elaboração de normas coordenadas entre os Estados. Nessa mesma linha de entendimento, Reis e Campello (2018, p. 93) apontam o *soft law* como importante não somente na formação dos tratados como na “formação da norma internacional consuetudinária”.

As normas de *soft law* “visam regulamentar futuros comportamentos dos Estados, norteando sua conduta e dos seus agentes nos foros internacionais e internacionais multilaterais, estabelecendo um programa de ação conjunta” (MAZZUOLI, 2007, p. 123). O *soft law*, assim, tem a finalidade de regular comportamento dos Estados “unificando procedimentos ou estabelecendo padrões e metas” (COUTINHO, 2015, p. 99).

Boyle (2014) afirma que o *soft law* corresponde a um instrumento necessário para o processo legislativo (*law-making process*), e, sob essa perspectiva, corresponderia “[...] a uma conveniente descrição de uma variedade de instrumentos não legalmente vinculantes usados

nas relações internacionais contemporâneas dos Estados e organizações internacionais”⁴⁶ (BOYLE, 2014, p. 119-120, tradução nossa).

Boyle (2014) e Cárdenas Castañeda (2013) fazem menção às declarações das conferências de meio ambiente, Conferência do Rio de 1992 e a Rio +20 em 2012, como exemplos de *soft law* cuja função seria a declaração de princípios ou planos de ação a serem seguidos pelos Estados participantes. Esses tipos de *soft law* podem ser considerados como instrumentos de direcionamento e é o que percebemos a respeito do *single tax principle*.

Shaffer e Pollack (2010) afirmam que uma das formas de interação entre *soft law* e *hard law* é como complementação um do outro. Nesse sentido, o *soft law* pode levar ao caminho do *hard law*, ou o *soft law* pode elaborar, disciplinar, as normas constantes do *hard law*.

Outro ponto interessante a qual Gribnau (2008, p. 95, tradução nossa) faz referência é o fato de que o *soft law* e o *hard law* não seriam dualidades dicotômicas e opostas, mas sim contínuas, afirmando que “isso se deve em parte ao fato de a categoria do próprio direito internacional ser sutil, o que explica o peso variável das normas”⁴⁷. Nesse sentido, explica Gribnau (2008) que o *soft law* pode ter variações em seu peso normativo, uma vez que podem se tornar *hard law*.

2.4.2 O *soft law* no Direito Tributário Internacional

Gribnau (2008) afirma, sobre a relação entre o *soft law* e o *hard law*, que o primeiro tem o papel de complementar o segundo ou pode precedê-lo. Mais uma vez trazendo essa questão para o *single tax principle*, podemos afirmar que haveria uma situação de precursor ao *hard law*. Notamos uma implementação de *soft law* com forças distintas quando se imagina, inicialmente, a declaração dos especialistas da Liga das Nações, até chegar ao momento das recomendações da OCDE, por meio do Projeto BEPS. Entendemos que é evidente uma graduação de instrumentos de *soft law*, onde o próximo passo é a implementação do próprio *hard law*, como é o caso, por exemplo, das cláusulas *subject to tax* e *switchover*, a serem inseridas em tratados tributários, ou, *linking rules*, a serem inseridas na legislação tributária

⁴⁶ [...] a convenient description for a variety of non-legally binding instruments used in contemporary international relations by States and international organizations.

⁴⁷ This is partly due to the fact that the category of international law itself is nuanced, which accounts for the variable weight of norms

interna. Logicamente que o *hard law* aqui é específico a determinados assuntos, mas busca a implementação do *soft law*, que no caso é o *single tax principle*.

E uma outra forma de implementação desse *soft law* é a criação da figura do planejamento tributário agressivo, que da mesma forma que o planejamento tributário abusivo poderá variar de Estado para Estado mas, contudo, busca implementar uma ideia de que deva haver uma tributação sobre determinado fato uma vez e apenas uma.

Percebemos, portanto, uma ligação no sentido de uma duplicidade complementar (e não oposta) entre o *hard law* e o *soft law*, aqui referentes ao *single tax principle*.

Gribnau (2008, p. 101, tradução nossa) também considera os Comentários à Convenção Modelo da OCDE, como uma forma de *soft law*, concluindo que:

Esse *soft law* reflete o consenso dos países membros quanto à interpretação e aplicação adequadas das disposições dos tratados fiscais existentes que se baseiam na Convenção Modelo da OCDE (ou outros instrumentos de *soft law* da OCDE) e, dessa maneira, pode ser dito, que o *hard law* e o *soft law* são interdependentes e o último deriva a autoridade e amplia o significado da primeira.⁴⁸

De uma forma geral, percebemos que os *soft law* oriundos da OCDE, como são os casos de suas recomendações, influenciam futuros *hard law*, como posto por Gribnau (2008) sobre os comentários à Convenção Modelo da OCDE.

Outrossim, destaca Christians (2007) que algumas recomendações da OCDE, mesmo que não tenham uma vinculação jurídica, acabam possuindo uma força impositiva, podendo ser classificada, dentro da literatura do Direito Internacional, como *soft law*. O *soft law* seria, segundo Christians (2007, n.p., tradução nossa), o termo utilizado “para descrever algumas normas que podem não constituir direito, mas parecem ter efeitos que evocam um processo ou forma legal”⁴⁹. Assim, seriam normas que não seriam normas jurídicas propriamente ditas, mas que de certa forma criariam uma imposição para os Estados (CHRISTIANS, 2007).

Logo, Christians (2007)⁵⁰ conclui que a ideia de qualificar as orientações da OCDE como *soft law* seria uma terceira opção entre o *hard law* e o “*not law at all*”, posição esta da qual concordamos e acreditamos não haver muita discussão a respeito.

⁴⁸ Such soft law reflects the consensus of the member countries as to the proper interpretation and application of the provisions of existing tax treaties that are based on the OECD Model Tax Convention (or other OECD soft law instruments), and in this way, it can be said, that hard and soft law are interdependent and the latter derives authority from, and extends the meaning of the former.

⁴⁹ Some international law scholars use the term “soft law” to describe some norms that may not themselves constitute law but seem to have effects that evoke a legal process or form.

⁵⁰ The category of soft law thus seems to offer a third way between the potentially uncomfortable position of describing the OECD guidance as “law” and therefore implying states must comply with it, and the potentially unrealistic position of describing it as not law at all, despite evidence that countries do in fact comply with it,

Outro ponto interessante do trabalho elaborado por Gribnau (2008) é quando traça uma classificação do *soft law* em face de suas funções e objetivos. Nesse sentido, Gribnau (2008) apresenta três tipos de *soft law*: (i) instrumentos preparatórios e informativos, “cujo objetivo é preparar próximas legislações e políticas e/ou fornecer informações sobre a ação comunitária”⁵¹ (GRIBNAU, 2008, p. 102, tradução nossa); (ii) instrumentos interpretativos e de decisão, que “[...] comunica padrões de comportamento por meio de instrumentos interpretativos e decisórios”⁵² (GRIBNAU, 2008, p. 104, tradução nossa); e (iii) instrumentos de direção, cujo objetivo principal seria estabelecer ou implementar objetivos e uma política aos Estados a que se destina.

No caso do *single tax principle*, como uma espécie de *soft law*, poderíamos apontar o terceiro tipo, instrumentos de direção, como a que mais se adequa no sentido de estabelecer uma orientação a ser seguida pelos Estados Soberanos e garantir que a tributação de rendimentos em operações transfronteiriças sejam tributados uma única vez, não mais e não menos.

often against their self-interest or will (or both), and despite the fact that law-like mechanisms such as monitoring and enforcement via sanction have been employed to achieve such compliance.

⁵¹ Their goal is to prepare further Community law and policy and/or provide information on Community action.

⁵² [...] communicates standards of behaviour by way of interpretative and decisional instruments.

3 A DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO (DNT)

Double non-taxation is nowadays unquestionably in the spotlight as one of the main issues of concern within the international tax community. Asymmetries, disparities and differences among tax systems, dysfunctionalities, tax competition and tax opportunities for taxpayers to reduce their tax liability all blend into the field of double non-taxation. Nevertheless, double non-taxation does not seem to be a problem as such. Only its form of unintended double non-taxation as considered in recent international initiatives and proposals taken by the OECD, the European Union and different national parliaments seems to pose a problem.
(MARTÍNEZ LAGUNA, 2017, p. 190)

Uma vez estabelecidos alguns pontos sobre o sistema tributário internacional, cabe agora traçarmos algumas considerações sobre a dupla não tributação. Isso porque, conforme procuraremos demonstrar, a dupla não tributação, em operações transfronteiriças, pode tanto ser um resultado intencional, como um resultado não intencional, dentro da perspectiva dos Estados soberanos⁵³. Com relação à dupla não tributação não intencional é importante estudarmos como ela ocorre, e se estaria contrariando alguma norma do sistema tributário internacional, ou mesmo alguma orientação, como seria o caso do *single tax principle*, estudado no tópico seguinte. Outra possibilidade seria da dupla não tributação não intencional ser contrária à própria interpretação dos tratados tributários, e à ideia de justiça tributária internacional.

3.1 Soberania Tributária e Análise da Dupla Não Tributação como problema

Zubimendi (2019, p. 393) afirma que a tributação da renda possui duas funções, a primeira ligada à ideia de contrapartida aos serviços que o Estado garante ao contribuinte, e a segunda ligada à ideia de redistribuição da renda, e justiça tributária. Com isso, segundo esse autor, haveria um conflito, no âmbito internacional, quando se apresenta, de um lado, a soberania tributária dos Estados, e, de outro lado, a ideia de justiça tributária internacional. Isso porque, ao permitir que haja uma baixa tributação, ou nula tributação, em face de uma empresa multinacional, determinado Estado, agindo de maneira soberana e de acordo com sua política fiscal de atração de investimentos estrangeiros, está contrariando uma ideia de justiça tributária, pois permite que os lucros de determinada empresa multinacional não sejam tributados.

⁵³ Para a presente pesquisa, quando houver referência à “dupla não tributação não intencional”, a ausência de intenção refere-se ao Estado soberano.

3.1.1 A dupla não tributação não sendo vista como um problema

Martínez Laguna (2019) afirma que para entender a dupla não tributação é imprescindível entender a não tributação, e essa, por sua vez, está ligada à ideia de soberania tributária. Como dito por Martínez Laguna (2019, p. 74, tradução nossa), a jurisdição para tributar é uma expressão da soberania, “[...] os estados definem seus sistemas tributários de acordo com a sua política tributária – a forma como gerenciam as finanças públicas – em termos de independência”⁵⁴.

Ademais, a soberania tributária refere-se tanto ao direito do Estado de tributar, quando ao direito de deixar de tributar, ou tributar de maneira reduzida, em razão de uma decisão soberana de incentivar investimentos por meio da concessão de benefícios. Nesse sentido coadunamos com Martínez Laguna (2019, p. 75) quando afirma que a soberania de um Estado, relacionada à tributação e à jurisdição para tributar também está ligada às decisões de não tributar, que comportam importância, da mesma forma como acontece com a tributação. Logo, a “[...] não tributação também realiza uma parte essencial na elaboração do sistema tributário.”⁵⁵ (MARTÍNEZ LAGUNA, 2019, p. 75, tradução nossa).

Na mesma linha defendida por Rosenbloom (2000), Martínez Laguna (2019) entende que não existiria um sistema tributário internacional. Tal raciocínio tem como consequência o entendimento de que a dupla não tributação é uma situação normal e passível de ocorrer, assim como a arbitragem tributária, como posto por Rosenbloom (2000). Para Martínez Laguna (2019, p. 82), o uso paralelo de soberania tributária de Estados diversos pode acarretar a dupla não tributação, não havendo um problema jurídico daí decorrente, salvo se, porventura, houver uma mudança no cenário legal doméstico e internacional⁵⁶.

Observamos no Projeto BEPS e no atual cenário internacional, chamado de Era Pós-BEPS, um aumento da preocupação em extinguir estas situações de dupla não tributação não intencional, tanto por intermédio de alterações nos tratados tributários como em normas domésticas, como seria o caso das *linking rules*. Essa mudança de comportamento dos Estados, decorrentes de uma política tributária internacional proposta pelo Projeto BEPS,

⁵⁴ [...] states define their tax systems according to their own tax policy – the way to manage public finance – in terms of independence.

⁵⁵ [...] non-taxation also plays an essential part in the design of the tax system.

⁵⁶ Segundo Martínez Laguna (2019, p. 82): “The parallel exercise of sovereignty by different states leads to double non-taxation in both examples. In this author’s opinion, this outcome of double non-taxation does not pose any legal issue whatsoever and taxpayers may duly benefit from different cross-border situations leading to double non-taxation, unless, of course, the international and domestic legal scenario changes.”.

pode, portanto, tornar a dupla não tributação não intencional um problema que passa a ser cada vez mais combatido⁵⁷.

Contudo, existem também aqueles estudiosos que se posicionam de maneira contrária a essa visão negativa da dupla não tributação. Parada (2018) entende que sempre houve uma ideia negativa a respeito da dupla não tributação, sendo um conceito estigmatizado no sentido de uma situação indesejada. Nesta linha de raciocínio, Parada (2018) vê na ideia de planejamento tributário agressivo um conceito “consequencialista”, já que afirma a negatividade da dupla não tributação, e afasta, ao mesmo tempo, a necessidade do elemento da artificialidade (presente no planejamento tributário abusivo) para indicar um planejamento tributário a ser combatido pela Administração Tributária. Segundo Parada (2018, p. 48, tradução nossa):

A "abordagem consequencialista", no entanto, ou o fato de uma estrutura de planejamento tributário ser considerada agressiva ou não com base nos resultados da transação (ou seja, DNT ou baixa tributação) adotada pela Comissão da UE e também assumida por alguns estudiosos tributários, pode ter efeitos negativos sérios. O mais evidente é que ele pode transformar o entendimento do conceito de elusão fiscal, tradicionalmente ligado à falta de substância econômica ou artificialidade de uma transação transfronteiriça, no foco da eliminação da DNT.⁵⁸

Uma primeira crítica feita por Parada (2018) é quando ele afirma que a dupla não tributação não poderia ser colocada lado a lado com a baixa tributação (*undertaxation*), por se tratar de institutos diversos. Inclusive, estaria colocando uma ideia negativa sobre a dupla não tributação quando colocada ao lado da baixa tributação. Interessante também é a definição do que seria uma baixa tributação, que Parada (2018) sugere que poderia ser um mínimo predeterminado por uma mesa de trabalhos da OCDE.

⁵⁷ Em contrapartida, observamos que Martínez Laguna (2019, p. 88-89) afirma que a implementação do Projeto BEPS por diversos Estados da União Europeia, poderá acarretar novas situações de dupla não tributação e incompatibilidade entre os diferentes sistemas tributários domésticos. Assim, segundo Martínez Laguna (2019, p. 88-89): “Instead of closing BEPS opportunities and avoiding specific situations of double non-taxation within the Union, the different implementations of the BEPS Project recommendations may create some additional loopholes, mismatches and, in the end, paths for taxpayers to diminish their tax burden across the reasons why the European Union, and this is not that far away from tax competition. That is one of the reasons why the Union has attempted to “go further to ensure that Member States develop a common standard” by developing and implementing “anti avoidance certainty to businesses”. This EU-wide reality may also lead to the conclusion that the BEPS Project indeed does not tackle double non-taxation in full and that the international tax regime is simply non-existent.”.

⁵⁸ The “consequentialist approach” however, or the fact that a tax planning structure will be regarded as aggressive or not based on the results of the transaction (i.e., DNT or low taxation) adopted by the EU Commission and assumed also by some tax scholars, might have serious negative effects. The most evident one is that it might turn the understanding of the concept of tax avoidance, traditionally linked to the lack of economic substance or artificiality of a cross-border transaction, into the focus of eliminating DNT.

A questão da delimitação do que seria uma baixa tributação é um dos problemas quando se busca efetivar o *single tax principle*, bem como solucionar questões relacionadas à incompatibilidade de sistemas tributários, que geram problemas relacionados com arranjos híbridos. Conforme sugerido por Parada (2018), a determinação do que seria uma baixa tributação poderia ser realizada por um órgão de uma organização internacional, como é o caso da OCDE. Contudo, esse é um problema que ainda deverá ser enfrentado, quando da implementação de uma política tributária voltada para o combate a dupla não tributação e ao *tax gap*.

Para Lillo (2018, p. 9), a política de tributação internacional desenvolvida ao longo dos anos estaria muito mais preocupada em evitar a dupla tributação da renda do que a dupla não tributação, focando muito mais com um lado do *single tax principle* do que com outro. Isso porque, segundo Lillo (2018, p. 9), a dupla não tributação, diferentemente da dupla tributação, não seria capaz de impedir o comércio transfronteiriço. Com relação à dupla não tributação, Lillo (2018, p. 9) cita autores que enfatizam a despreocupação dos Estados em combatê-la. Um desses autores é Ault (2013, p. 1195, tradução nossa) que afirma que “por razões de concorrência fiscal, alguns países ficaram satisfeitos em ver estruturas que reduziam a carga tributária sobre suas empresas multinacionais em suas atividades no exterior, e facilitar a dupla não tributação fazia parte do esforço”⁵⁹.

Assim, percebemos que existe uma posição que critica esta negatização da dupla não tributação e consequentemente apresenta a arbitragem tributária como uma utilização válida das incompatibilidades entre os sistemas tributários domésticos, em contrapartida a uma posição no sentido de que a dupla não tributação seria, na realidade, uma anomalia do próprio sistema tributário internacional, e que deve ser combatida.

Martínez Laguna (2017) afirma, em contrapartida, que a soberania tributária de determinado Estado também se faz presente quando a política fiscal que pretende implementar revela-se por meio da não tributação intencional. Ou seja, é um ato de soberania do Estado não tributar determinado rendimento, desde que o faça de maneira intencional, buscando atingir seus objetivos e necessidades formulados dentro de sua política fiscal. Martínez Laguna (2017) afirma que a não tributação, como forma de incentivo para o desenvolvimento de certas áreas ou mesmo atração de capital, corresponde a uma expressão leal da soberania, da mesma forma que seria a tributação.

⁵⁹ [...] for tax competition reasons some countries were happy to see structures that reduced the tax burden on their multinational enterprises in their activities abroad, and facilitating double non-taxation was part of the effort.

Essa relação de não tributação com soberania, na forma de indução de determinado comportamento econômico, tem um outro lado que é bastante destacado por estudiosos do direito tributário internacional, principalmente quando o assunto é o BEPS. Trata-se de uma competição entre os Estados na busca de investimentos, por meio de incentivos fiscais.

Martínez Laguna (2017) deixa clara essa situação de competitividade, fazendo uma ligação bastante lógica entre incentivos fiscais, competição tributária, e, planejamento tributário, uma vez que empresas multinacionais, observando esse cenário de competição tributária entre os Estados, acabam tirando vantagem sobre isso, organizando seus negócios e sua estrutura de uma maneira que consigam aproveitar ao máximo as oportunidades de redução tributária. Com isso, a competição acaba tendo um caráter prejudicial, o que, de forma cíclica, leva aos Estados, já em um nível internacional, a tomar medidas contra a chamada competição tributária prejudicial. Essa seria, para Martínez Laguna (2017), uma das razões pelas quais as normas antielusivas gerais e específicas não são projetadas para combater situações de dupla não tributação não intencional, destacando que essas situações surgiram a partir de práticas tributárias prejudiciais de competição entre Estados (as chamadas *harmful tax competition*).

3.1.2 A dupla não tributação vista como um problema

Assim, percebemos que a dupla não tributação pode ter um sentido negativo, quando vista sob um ponto de vista de justiça fiscal internacional, ou até mesmo de responsabilidade social das empresas.

O entendimento de que a dupla não tributação e a dupla tributação são situações indesejadas está relacionada ao próprio sistema tributário internacional, e, nesse sentido, Parada (2018) analisa a posição de Avi-Yonah, com relação a existência do *single tax principle*. Apesar de não concordar com o posicionamento de Avi-Yonah a respeito do *single tax principle*, Parada (2018, p. 24) deixa claro que, caso adotado, poder-se-ia chegar à conclusão de que a dupla não tributação deveria ser combatida. Aduz Parada (2018, p. 24, tradução nossa): “em particular, o reconhecimento do *single tax principle* nos levaria a uma conclusão preliminar que tanto a dupla tributação como a dupla não tributação devem ser igualmente eliminadas, mitigadas ou, pelo menos, prevenidas”⁶⁰.

⁶⁰ In particular, the recognition of a *single tax principle* would drive us to an early conclusion that both double taxation and DNT must be equally eliminated, mitigated or at least prevented.

Reconhecendo um sistema tributário internacional que tenha como princípio básico o *single tax principle*, as operações transfronteiriças deverão ser tributadas uma única vez, não mais nem menos, e a dupla não tributação será uma situação a ser combatida. Tal raciocínio, acreditamos, também se aplica caso entenda-se que o *single tax principle* seja tão somente um instrumento de *soft law* que busca introduzir uma ideia de tributação mínima (e não apenas única).

3.2 Formas de classificar a dupla não tributação

A dupla não tributação pode ser classificada de diferentes maneiras inclusive combinando critérios de classificação, que seriam características desta situação. Uma destas classificações, cuja relevância se faz presente nesta pesquisa, é saber se a dupla não tributação corresponde a um resultado esperado ou não pelos Estados soberanos envolvidos (Estado da fonte do rendimento e Estado da residência do beneficiário). O critério adotado, portanto, é a intenção dos Estados em obter a dupla não tributação⁶¹.

Neste caso, teremos a dupla não tributação intencional e a dupla não tributação não intencional. Assim, quando falarmos em “intencional” ou “não intencional”, na presente pesquisa, estaremos nos referindo aos Estados envolvidos, e não à intenção do contribuinte em obter tal resultado.

Outro critério utilizado para classificar a dupla não tributação é se ela decorre de uma situação abrangida ou não por normas de tratados tributários. Ou em outras palavras, se a operação transfronteiriça envolve dois Estados signatários de um tratado tributário celebrado para evitar a dupla tributação da renda nesse tipo de situação.

Combinando estes dois critérios de classificação da dupla não tributação teremos: (i) dupla não tributação não intencionada pelos Estados em situações envolvendo normas de tratados tributários; (ii) dupla não tributação não intencionada pelos Estados em situações que não estão abrangidas por normas de tratados tributários; (iii) dupla não tributação intencionada pelos Estados em situações envolvendo normas de tratados tributários; e (iv) dupla não tributação intencionada pelos Estados em situações que não estão abrangidas por normas de tratados internacionais tributários.

⁶¹ Vale a menção ao posicionamento de Parada (2018, p.20) que entende o critério da intenção dos Estados em que ocorra o resultado da dupla não tributação por demais precário, afirmando que: “The whole idea of using a subjective element, i.e. *intentionality*, to explain the notion of DNT is, however, not only debatable, but also very precarious. On the one hand, it might give rise to many *ad hoc* interpretations upon what “intention of the States” actually means and how it should be expressed”.

A análise da dupla não tributação pode passar primeiramente pela análise da não tributação. E, a dupla não tributação acabaria sendo o resultado do encontro de situações envolvendo a não tributação por parte de um Estado soberano. Martínez Laguna (2019, p. 80-81)⁶², aponta três formas de não tributação: não tributação passiva, não tributação ativa, e tratados tributários.

Ao analisar a dupla não tributação, Martínez Laguna (2017) também faz referência à intenção dos Estados, inclusive propondo uma terminologia própria para as situações em que a dupla não tributação não é intencional, a qual ele chama de *twice non-taxation*, e iremos traduzir para “duas vezes não tributação”. Por sua vez, “a dupla não tributação propriamente dita permitiria determinar com precisão as intenções de todos os estados envolvidos em situações tranfronteiriças de uma perspectiva acordada” (MARTÍNEZ LAGUNA, 2017, p. 202, tradução nossa)⁶³.

Essa “perspectiva acordada” entre os Estados se faz por meio dos tratados tributários, o que leva à conclusão de que a dupla não tributação intencional somente irá ocorrer quando em situações que envolvam normas de tratados tributários. Ou seja, a dupla não tributação “propriamente dita”, utilizando a terminologia de Martínez Laguna (2017, p. 202, tradução nossa), será sempre àquela intencional, e ao mesmo tempo decorrente de um tratado internacional, posto que, “[...] o que é pretendido e o que não é pretendido de uma perspectiva internacional exigiria uma coordenação normativa no nível do tratado”⁶⁴.

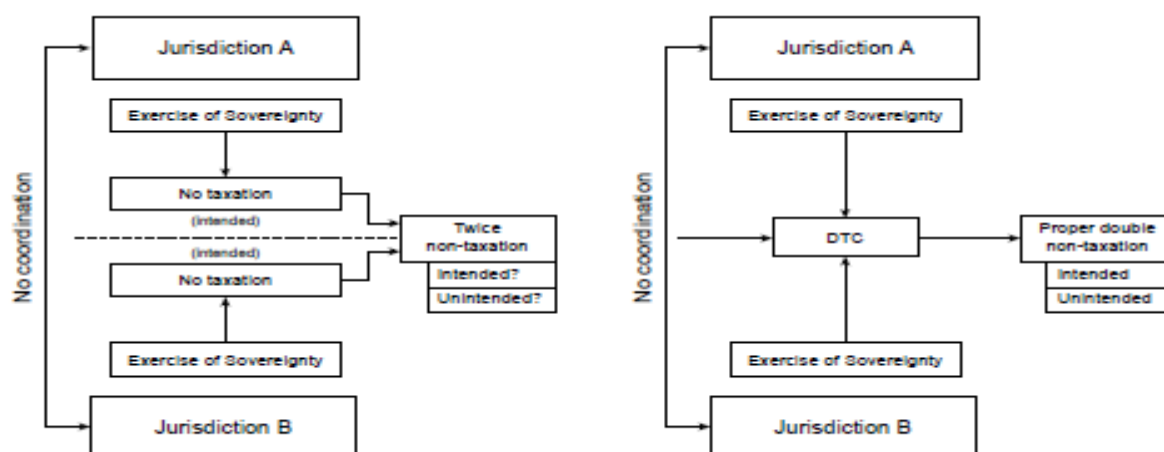
Assim, Martínez Laguna (2017) adverte que somente no caso de “duas vezes não tributação” é que surgiria a dúvida sobre a intenção ou não dos Estados, apresentando um quadro seguido de conclusão.

Figura 1 – DNT e duas vezes não tributação

⁶² In short, it is possible to identify at least three sources of non-taxation. First, passive non-taxation, which is the result of the design of tax system in terms of internal coherence and according to specific tax principles, especially at the ability-to-pay principle. Second, active non-taxation, which is depicted in this research through tax incentives. Third, tax treaties, which play a key role from both a domestic and an international perspective. All three sources of non-taxation stem from proper exercises of sovereignty by states. In this regard, the outcome of non-taxation stemming from such sources cannot be labelled as anything other than intended.

⁶³ Proper double non-taxation would allow to accurately ascertain the intentions of all states involved in cross-border situations from an agreed perspective.

⁶⁴ what is intended and what is not intended from an international perspective would demand normative coordination at treaty level.



Fonte: MARTÍNEZ LAGUNA, 2017

As situações de “duas vezes não tributação” seriam aquelas em que não é possível prever se há uma intenção ou não de ocorrer, em face de uma falta de coordenação entre os Estados envolvidos.

Outra análise sobre o tema é feita por Javier Molina (2016), que faz uma análise da dupla não tributação e o seu combate antes e depois do Projeto BEPS. Javier Molina (2016, p. 71)⁶⁵ destaca que, devido as mudanças propostas pela Ação 06 do Projeto BEPS, esclarecendo que os tratados tributários buscam combater a dupla não tributação da renda, as situações que resultam em dupla não tributação poderão ser combatidos por meio de uma interpretação teleológica das normas do tratado tributário e por meio de medidas específicas.

Antes das propostas do Projeto BEPS em mudanças nos tratados tributários para evitar situações de dupla não tributação, alguns “esforços interpretativos” (JAVIER MOLINA, 2016, p. 76, tradução nossa)⁶⁶ foram utilizados para esses fins. Assim, percebemos que a dupla não tributação pode ser analisada a depender da forma como as normas dos tratados tributários são interpretadas. E, seguindo esse entendimento, Javier Molina (2016) afirma que o combate à dupla não tributação pode se dar tanto por meio de medidas que implementam inclusões e alterações em cláusulas nos tratados tributários (posteriormente analisadas), como pela própria interpretação⁶⁷. Outra forma de elaborar uma classificação da dupla tributação da renda é feita por Javier Molina (2016, p. 77-78, tradução nossa) apresentando as seguintes cinco situações:

⁶⁵ De acordo com Javier Molina (2016, p. 71): “One of the mandates of Action 6 was to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation.”.

⁶⁶ interpretative efforts

⁶⁷ Um exemplo de mudança na interpretação das normas dos tratados tributários realizada pela OCDE diz respeito à interpretação dada ao artigo 23A da Convenção Modelo da OCDE, buscando garantir que o Estado da residência não estaria obrigado a conceder o benefício proveniente do tratado em caso do Estado da fonte não tributar o rendimento.

1. Leis domésticas de ambos os estados isentam a mesma renda;
2. O tratado prevê, por si só, dupla isenção ou dupla limitação dos direitos de tributação;
3. O tratado concede direitos exclusivos de tributação a um Estado que esteja impedido de exercê-los devido a regras internas;
4. A interpretação do tratado por ambos os estados conduz a diferentes resultados, aplicando diferentes regras de alocação que impedem o outro de cobrar tributos sobre o mesmo rendimento; e
5. A interpretação do tratado por ambos os estados leva a resultados diferentes, atribuindo a renda a diferentes contribuintes, considerando o tratado como limitador do exercício dos direitos de tributação.⁶⁸

Como podemos perceber, a classificação proposta por Javier Molina (2016) contempla situações de dupla não tributação que não estão abrangidas por normas de tratados tributários no item 1, e as demais seriam situações de dupla não tributação abrangidas por normas de tratados tributários.

Com relação à primeira situação, quando as duas normas domésticas, dos dois Estados, isentam a mesma renda, a questão da dupla não tributação refere-se a situações não abrangidas pelo tratado tributário, e, conforme se verá no tópico seguinte, a depender de como ocorre a não tributação no Estado, concordamos com Javier Molina (2016) ou com Martinez Laguna (2017) no sentido de que a dupla não tributação é intencional nesse caso.

3.3 Dupla não tributação na ausência de tratados tributários

No caso de situações envolvendo a dupla não tributação mas fora da abrangência de um tratado tributário, fica evidente que não há uma coordenação entre os Estados da fonte do rendimento e da residência do beneficiário para se alcançar este resultado. No caso do Estado da fonte, o rendimento ali originado não é tributado. No outro Estado (da residência), o rendimento poderá ou não ser tributado, podendo haver uma norma de isenção pelo rendimento auferido no exterior. Se nada previu sobre a norma de isenção, essa deve ser interpretada de maneira ampla concedendo a isenção mesmo que o rendimento não tenha sido tributado na fonte, pois o aplicador dessa norma não poderá interpretá-la restringindo seu

⁶⁸ 1. Domestic laws of both states exempt the same income; 2. The DTC in itself provides for double exemption or double limitation of the taxing rights; 3. The DTC grants exclusive taxing rights to a state that is prevented from exercising these due to domestic rules; 4. The interpretation of the DTC by both states lead to different results, by applying different allocation rules that prevents the other from levying taxes on the same income; and 5. The interpretation of the DTC by both states leads to different results, attributing the income to different taxpayers, regarding the treaty as limiting the exercise of taxing rights.

alcance e afastando sua aplicação por causa de fatos não jurídicos (*ubi lex non distinguir nec nos distinguere*). Ou seja, a exceção à regra deve ser prevista.

Da mesma forma, a norma de isenção no Estado da fonte somente não seria aplicada em uma situação de não tributação no Estado da residência se houvesse uma exceção à isenção prevista na norma do Estado da fonte. Não havendo tal previsão, o intérprete não pode diferenciar onde a norma não o faz. Logo, se a norma não diferencia, ou seja, se a norma de isenção de um determinado Estado não prevê que a isenção do rendimento não irá ocorrer no caso do rendimento também não ser tributado no Estado da residência, a intenção do legislador é também de garantir a dupla não tributação. Ou pelo menos seria um resultado razoavelmente previsível, ou mesmo deliberada. Mesmo que o objetivo principal fosse a não tributação, a norma, sem exceção, abrangerá o rendimento não tributado na residência, sendo que essa situação de dupla não tributação é uma consequência esperada eventualmente (mesmo que não seja o objetivo da norma).

Martínez Laguna (2017) adverte com clareza que a não tributação é sempre intencional sob uma perspectiva unilateral, contudo, haveria limites dentro dessa intenção, que seria justamente a dupla não tributação. Dessa forma, Martínez Laguna (2017, p. 200) destaca as considerações de Bizioli, para quem a dupla não tributação é um fenômeno entre duas autoridades tributárias (podendo ser duas autoridades tributárias de um mesmo Estado soberano). Além disso, Martínez Laguna (2017) reafirma que a dupla não tributação é decorrente do exercício de soberania e que também pode ocorrer quando há situações de tributação extremamente baixa.

Observamos que a análise feita por Javier Molina (2016) e Martínez Laguna (2017) são diferentes (apesar de que não necessariamente são opostas). Isso porque Javier Laguna (2016), ao afirmar que haveria uma dupla não tributação intencional quando dois Estados soberanos que não possuem tratado tributário isentam determinado rendimento, analisa tão somente a intenção dos dois Estados separadamente. Lado outro, a análise feita por Martínez Laguna (2017) leva em consideração a existência de uma “perspectiva acordada” por meio de uma “coordenação normativa a nível de tratado” para se falar em dupla não tributação propriamente dita intencional. E no caso de ausência de um tratado tributário, a falta de tributação por parte de ambos os Estados geraria “duas vezes não tributação”.

Por mais que seja possível entender que haja uma intenção ou até mesmo previsibilidade de uma dupla não tributação, no caso em que um Estado esteja isentando (ou simplesmente não tributando) determinado rendimento em uma operação transfronteiriça, não é possível, a nível de uma cooperação entre os Estados, identificar uma intenção conjunta.

Dentro dessa comparação entre estes dois estudos, entendemos que a dupla não tributação na ausência de tratados deve ser considerada não intencional, posto que falta uma coordenação entre os Estados no sentido de não buscar evitá-la.

3.3.1 *Não tributação ativa e não tributação passiva*

Ainda dentro de um cenário ausência de tratados tributários, a não tributação pode ser definida como uma não tributação ativa, decorrente de uma previsão legal isentando determinado rendimento ou situação; ou uma não tributação passiva, que surge em razão da forma como o sistema tributário doméstico foi positivado. E o caso de situações de isenção (não tributação ativa) e não incidência (não tributação passiva). Martínez Laguna (2017, 2019) faz essa distinção entre não tributação passiva e incentivos tributários.⁶⁹ Para Martínez Laguna (2017, p. 196, tradução nossa) a não tributação passiva refere-se a situações onde a não tributação “[...] não decorre de uma decisão genuína e ativa por parte do legislador, dirigida a uma situação específica, mas da simples concepção do sistema tributário”⁷⁰. Em razão disso, Martínez Laguna (2017, p. 196, tradução nossa) entende que esse tipo de não tributação passiva “[...] deve ser considerada “intencional” por uma perspectiva unilateral e inerente a todo sistema tributário.”⁷¹.

Por outro lado, nas situações de dupla não tributação, decorrentes de incompatibilidades entre sistemas tributários diversos, Martínez Laguna (2017, p. 196-197, tradução nossa) aponta uma maior complexidade para determinar se houve ou não intenção por parte dos Estados, ademais, ressalta que esse descompasso decorreria, muitas das vezes, da correta aplicação da lei⁷²

⁶⁹ Sobre a utilização de uma política tributária para criar incentivos fiscais, Martínez Laguna (2019, p. 77) destaca a legislação brasileira referente a juros sobre capital próprio, afirmando tratar-se de uma busca de incentivo às empresas brasileiras: “It is relevant to recall that the “juros sobre capital próprio” regime was enacted in the context of the “beginning of a ‘tax-modernization policy’” in Brazil, where it was meant to play a domestic tax policy role in enhancing the capitalization of Brazilian companies.”.

⁷⁰ “[...] does not stem from a genuine active decision on the part of the legislator targeted at any specific situation, but from the mere design of the tax system.

⁷¹ “[...] should also be considered as “intended” from a unilateral perspective, and inherent to every tax system.

⁷² The author has two remarks on these statements for the purpose of this contribution. In the author’s opinion (which will be further developed in section 2.3.), blending together intentions (or non-intentions) and mismatches (disparities) is extremely complex. It is possible to know that from a domestic and unilateral perspective, states rule for non-taxation (which is always intended). However, it is not possible to ascertain in the abstract (in the absence of specific rules) if mismatches are intended or unintended for the states involved in cross-border situations, nor is it possible to ascertain whether the outcome that might arise across borders (e.g. double non-taxation) is intended or unintended – nor to which states that outcome would be intended or unintended. Moreover, there is also a possibility that states do not even care about the consequences of such mismatches or the final outcome of double non-taxation stemming from their sovereign decisions regarding

Esse entendimento não é acompanhado por Dourado (2015b, n.p.) que ao falar desse descompasso que gera a dupla não tributação, adverte que seriam “lacunas não intencionais resultantes da conjugação de regimes de dois ou mais ordenamentos jurídicos” as quais ela chama de “disparidades”.

Uma vez que estamos partindo de uma ideia de que a intenção na dupla não tributação deve ser aferida sob um prisma de coordenação entre os Estados envolvidos, não entendemos como duvidosa essa falta de intenção. Pelo contrário, neste caso a dupla não tributação será também não intencional, por faltar-lhe a coordenação normativa a permitindo.

3.4 Dupla não tributação em tratados tributários

Com relação a dupla não tributação em tratados tributários, podemos fazer o exame da sua intenção, por parte dos Estados signatários, levando em consideração às três situações descritas por Javier Molina (2016), quais sejam: (i) o tratado concede direitos exclusivos de tributação a um Estado que esteja impedido de exercê-los devido a regras internas; (ii) a interpretação do tratado por ambos os Estados conduz a diferentes resultados, aplicando diferentes regras de alocação que impedem o outro de cobrar tributos sobre o mesmo rendimento ou atribuindo a renda a diferentes contribuintes.

3.4.1 O tratado concede direitos exclusivos de tributação a um Estado que esteja impedido de exercê-los devido a regras internas

Dentre as situações descritas por Javier Molina (2016) que a dupla não tributação não seria intencional, aquela apontada como a mais complicada é a terceira situação em que o tratado tributário determina a competência de um Estado para tributar, mas esse acaba não o fazendo em razão de uma norma interna.

Nesse caso, seria discutível se o outro Estado, que a princípio não teria o direito para tributar, poderia afastar a norma do tratado e realizar a tributação. E, Javier Molina (2016)

non-taxation. Furthermore, and coming back to the OECD statements, once each jurisdiction involved in a mismatch across borders is considered individually, it would be difficult to find any *detriment* caused by taxpayers' actions because the outcome of that mismatch stems from the proper application of the law in each jurisdiction. Once again, it is important to keep in mind that the result of mismatches (and non-taxation in the end) is due to the proper consideration and application of the rules within the tax systems.

ênfatiza que essa situação irá depender inclusive do que foi acordado entre os Estados que celebraram o tratado tributário.

Não obstante a análise interpretativa da aplicação da norma do tratado, o que nos interessa aqui é sabermos se nesse caso a dupla não tributação seria ou não intencional, apesar das considerações feitas por Javier Molina (2016). E, aplicando o entendimento que estamos utilizando, qual seja, o intenção dos Estados a respeito da dupla não tributação é decorrente de uma coordenação normativa entre os mesmos, chegamos a conclusão que a dupla não tributação somente será intencional se houver uma previsão no tratado para tanto. Lado outro, por mais que a dupla não tributação não possa ser evitada, ela não será considerada intencional, haja vista a ausência de um acordo sobre esse resultado.

3.4.2 Conflitos de interpretação levando a resultados diversos

Com relação às situações quatro e cinco apresentadas Javier Molina (2016), haverá um conflito de interpretação por parte dos Estados signatários do tratado tributário.

Em uma primeira situação, esse conflito de interpretação teria como resultado a aplicação de normas distintas por parte dos Estados. Por exemplo, enquanto que o Estado da residência entende que aplica-se a regra do tratado que trata de dividendos, o Estado da fonte entende que a norma a ser aplicada deve ser aquela que trata o rendimento como juros. Assim, haverá uma aplicação distinta das regras de distribuição de competências do tratado.

Neste caso, tanto uma dupla tributação como uma dupla não tributação poderá ocorrer. Certo é que esse não é o resultado esperado.

Já a segunda situação seria o conflito de interpretação que ocorre quando os Estados aplicam a mesma norma, ambos entendendo tratar do mesmo rendimento. Contudo os Estados se divergem a respeito de quem seria o contribuinte do rendimento, o que também poderia resultar tanto em uma situação de dupla tributação como em uma situação de dupla não tributação.

Marchgraber (2014, p.294) ao afirmar ser um conflito negativo de qualificação por meio de interpretações distintas, pelos Estados signatários, de normas do tratado tributário, assinado entre eles. Ainda com relação a esse conflito negativo de qualificação, Marchgraber (2014, p. 294) lembra que a OCDE já tratou desse problema no passado, publicando o relatório sobre parceria (*partnership*) de 1999.

Javier Molina (2016) e Parada (2018) destacam que a OCDE, por meio de mudanças interpretativas nos seus comentários, buscou solucionar o problema em duas oportunidades⁷³.

Ou seja, o Estado da residência, percebendo que o Estado da fonte interpreta determinado rendimento como uma situação abrangida por uma norma do tratado que estabelece o Estado da residência como o Estado que teria o direito a tributar, poderá deixar de conceder a isenção, mesmo que, em face de sua interpretação, o Estado que deveria tributar fosse o da fonte.

Outra acadêmica que discorre sobre o assunto é Szudoczky (2016) que destaca que uma das formas de ocorrer a dupla não tributação, por meio de tratados tributários, é quando o artigo 23 utiliza o método de isenção, e, assim, por várias razões, o fenômeno poderá ocorrer.

Contudo, ela segue a mesma linha de Parada (2018), acima mencionada, e deixa claro que, com relação às situações decorrentes de qualificação, se o Estado da residência observar que o Estado da fonte deixou de tributar, por entender que o rendimento é de determinado tipo, ele poderá seguir o mesmo entendimento e, conseqüentemente, tributá-lo. Da mesma forma, se perceber que o Estado da Fonte entendeu que o rendimento é um rendimento que, de acordo com o tratado, não deveria tributar, o Estado da Residência poderá seguir o mesmo entendimento e tributar. Isso de acordo com o parágrafo 4º do artigo 23 da Convenção Modelo da OCDE.

Assim, Javier Molina (2016, p. 79, tradução nossa) afirma que “Quando uma determinada interpretação de um determinado tratado produz um resultado de dupla não-tributação, o intérprete da regra deve chegar a um resultado diferente de modo a alcançar pelo menos uma única tributação do rendimento”⁷⁴.

Sobre a forma de interpretação dos tratados tributários, Parada (2018) realça a importância da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), como instrumento a ser seguido para apurar o sentido das suas normas. Ademais, segundo Parada (2018) os

⁷³ Segundo Parada (2018, p. 79): “The OECD approach, originated in the Partnership Report of 1999 and included in the 2000 OECD Commentaries (updates in 2008) on Article 23A and 23B OECD Model, suggests that the phrase “*in accordance with the provision of this Convention may be taxed*”, included in those Articles, should also be interpreted in relation to possible cases of DNT arisen due to the application of Article 23A. This is to say, the OECD proposes that the State of residence is not obliged to exempt an item of income or capital if the source State considers itself prevented from taxing that item of income or capital, which would otherwise *have had the right to tax*, if the State *has the right to tax* the income and therefore exempts the income as per Article 23A OECD Model. Thus, DNT might be avoided by means of interpretation of Article 23A(1) and 23B(1) OECD Model. The 2008 updated of the OECD Model extends this approach even to the cases where the State of source refrains from levying tax under its domestic law, but would have been prevented anyway by the treaty, understood in the light of its domestic law. In simple words, the application of the OECD approach would go beyond the different qualification of the same treaty rule.

⁷⁴ Where a certain interpretation of a given treaty produces a double non-taxation result, the interpreter of the rule should arrive at a different result so to achieve at least single taxation of the income.

tratados tributários, mesmo que sigam a uma convenção modelo (seja da OCDE ou da ONU), devem ser interpretados caso a caso, tratado a tratado, levando-se em consideração as tratativas de negociação.

Parada (2018) também destaca que a interpretação com boa fé, como previsto no artigo 31 da CVDT, é um dos pilares do Direito Internacional, e tem a sua manifestação presente no princípio do *pacta sunt servanda*. Por fim, destaca a jurisprudência da Corte Internacional de Justiça em que se afirma que o princípio da boa fé é uma orientação para que os tratados sejam interpretados não de maneira literal, mas, de maneira razoável buscando alcançar os seus objetivos e propósitos.

Parada (2018) entende que o artigo 32 da CVDT seria uma maneira de limitação das formas suplementares de interpretação dos tratados. O interessante é a constatação de Parada (2018) ao afirmar que os EUA pretendiam que os artigos 31 e 32 da CVDT fossem unificados, impedindo, desse modo, uma ideia de hierarquia entre os dois meios de interpretação e ao mesmo tempo garantido a utilização de trabalhos preparatórios como ferramenta interpretativa. Para o autor, os elementos interpretativos dispostos no artigo 31 da CVDT seriam mais autênticos em relação ao que consta no artigo 32.

Feitas as considerações sobre os artigos 31 e 32 da CVDT, Parada (2018) analisa os Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Parada (2018) deixa claro que os comentários à Convenção Modelo da OCDE são reconhecidos pela própria instituição como não vinculantes, e, em razão disso, podemos concluir que não poderiam ser considerados como costume internacional / direito consuetudinário.

Analizando o art. 4 (1) da Convenção Modelo da OCDE, Parada (2018) defende que a expressão “*liable to tax*” não necessariamente significa que a pessoa, a que se refere o dispositivo, esteja sendo tributada, mas que tão somente poderia ser tributada. Não obstante tal posicionamento, Parada (2018) ressalta que para a posição diversa o termo “*liable to tax*” significa que a pessoa esteja sendo realmente tributada, e, desse modo, seria uma forma de assegurar o *single tax principle*.

Sobre a cláusula *beneficial owner*, Parada (2018) também a destaca como uma forma de defender, por uma parte da doutrina, a aplicação do *single tax principle*. Nesse sentido, o conceito de “proprietário do benefício” estaria ligado à pessoa a quem realmente o rendimento é atribuído, seja pelo Estado de residência, seja pelo Estado da fonte. Assim, parte da doutrina entende, segundo Parada (2018), que, dentro desse conceito, o “proprietário do benefício”, pelo Estado de residência, seria aquela pessoa que é de fato tributada (*subject-to-tax*), e não apenas aquela pessoa que poderia ser tributada (*liable to tax*).

Segundo Parada (2018), analisando normas específicas em tratados tributários, tanto aquelas que evitam a dupla não tributação como aquelas que a asseguram, o objetivo e propósito dos tratados não será evitar a dupla não tributação da renda, salvo se assim estiver disposto no preâmbulo.

Porém, esses “esforços interpretativos” na busca de se evitar uma dupla não tributação não tem alcançado os resultados esperados, além de sofrer críticas tanto no aspecto de política fiscal como legal (JAVIER MOLINA, 2016). Assim sendo, cabe destacar que é para se evitar a dupla não tributação não intencionada, a melhor forma é por meio da inserção de cláusulas no tratado tributário.

3.5 Cláusulas em tratados tributários sobre dupla não tributação

Em sede de tratados tributários a dupla não tributação pode ser confirmada como intencional ou não intencional por intermédio da positividade de cláusulas. No caso da dupla não tributação intencionada, esta somente irá ocorrer quando houver uma coordenação entre os Estados a ponto de acordarem com tal resultado. Lado outro, as cláusulas que confirmam que a dupla não tributação não é intencional, visam combater esse resultado.

É preciso um esclarecimento sobre essas cláusulas. Via de regra se a dupla não tributação não está intencionada pelas partes, por meio de uma cláusula de *tax sparing* ou de *matching credit*, a dupla não tributação será não intencional. Já no caso das cláusulas *subject-to-tax* e *switchover*, a sua previsão em um tratado tributário serve para evitar o resultado da dupla não tributação, considerada não intencional, e não para confirmar a falta de intenção. Essa falta de intenção dos Estados signatários a respeito da dupla não tributação já se faz pela ausência de uma cláusula prevendo tal resultado. Em sentido contrário destacamos a posição de Martínez Laguna (2017) que entende que a intenção ou a sua ausência, em nível de tratados tributários, será confirmada somente por meio de uma previsão no tratado, ou unilateralmente, o que representaria, contudo, apenas a posição de um dos Estados⁷⁵.

Já o combate à dupla não tributação em situações abrangidas por tratados tributários deve ser, via de regra, realizado por meio de cláusulas específicas, como são a *subject-to-tax* e a *switchover*, também sob pena de caracterizar uma medida unilateral sem coordenação,

⁷⁵ Segundo Martínez Laguna (2017, p. 227): “Without agreement at treaty level it would not be possible to confirm whether an outcome is intended or unintended, unless unilateral rules were to be implemented in domestic law. However, these unilateral rules would exclusively represent the intentions of one of the states involved in a cross-border situation.”.

podendo constituir uma agressão à soberania do outro Estado. Javier Molina (2016, p. 76) deixa isso evidente quando, dispondo sobre os “esforços interpretativos” para combater a dupla não tributação não intencional, relata haver um certo criticismo no sentido de “constituir uma decisão de um determinado Estado” apenas⁷⁶.

Além disso, o uso dessas normas, seja para confirmar a intenção da dupla não tributação, no caso da *tax sparing* e *matching credit*, ou para evitar o resultado da dupla não tributação, no caso da *subject-to-tax* e *switchover*, correspondem a uma coordenação entre os Estados signatários envolvidos na operação transfronteiriça, não havendo que se falar em ofensa à soberania de algum dos envolvidos. Nesse sentido, Martínez Laguna (2017, p. 227) afirma que “[...] é inegável que essas disposições no nível do tratado ajudam a conciliar a soberania e as intenções de ambos os estados, uma vez que o resultado é acordado entre eles”⁷⁷.

3.5.1 Cláusulas que permitem a dupla não tributação: *Tax Sparing* e *Matching Credit*

As cláusulas que visam possibilitar uma dupla não tributação, e, portanto, dupla não tributação intencional, seriam a cláusula *tax sparing* e *matching credit*.

No caso da cláusula *tax sparing* um crédito fictício é concedido pelo Estado da fonte (normalmente um país em desenvolvimento) buscando assim, evitar a tributação no Estado da residência, e ao mesmo tempo atrair o investimento estrangeiro⁷⁸.

Por exemplo, imaginemos uma situação onde o Estado da fonte (Estado A) tribute o rendimento ali originado em 10% (dez por cento), enquanto que o Estado da residência (Estado B) tribute esse mesmo rendimento, cujo beneficiário é seu residente, em 15% (quinze por cento). O Estado A não tributa determinado rendimento de uma empresa estrangeira

⁷⁶ Neste sentido, Javier Molina (2016, p. 76) afirma que: “This approach has been the object of criticism from a policy and legal perspective. Policy-wise, double non-taxation could be policy driven and, therefore, should not hindered by the application of this interpretation, since it could constitute a decision of a given state. From the legal standpoint, it seems that the wording of Article 23 (1) A gives the residence state the right to judge whether the source state should or should not have the right to tax the income.”.

⁷⁷ [...] it is undeniable that these provisions at treaty level help to reconcile the sovereignty and intentions of both states, since the outcome is agreed among them.

⁷⁸ Neste sentido, Schoueri (2005, p. 216) leciona que: “[c]elebrando-se um acordo de bitributação entre um Estado mais desenvolvido e outro menos desenvolvido, entretanto, deve-se considerar o sentido unilateral dos investimentos (do Estado mais desenvolvido para o menos desenvolvido) e, em consequência (*sic*), dos rendimentos (do Estado menos desenvolvido – fonte – para o mais desenvolvido – residência). Assim, as subvenções, por meio de normas tributárias indutoras, são concedidas pelo Estado da fonte (menos desenvolvido) e absorvidas pelo Estado da residência. Segundo Xavier (1998, p. 672), o *tax sparing*, “consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto que teria sido pago no país de origem se não fossem as medidas de exoneração com que neste se pretendeu incentivar o investimento estrangeiro”.

(residente no Estado B) esperando que ela invista em seu território. Com isso, deixaria de aplicar uma alíquota de 10% (dez por cento) sobre determinado rendimento. Por sua vez, a alíquota do Estado B (da residência) é de 15% (quinze por cento). Em uma situação normal em que o Estado A deixe de tributar o rendimento, o Estado B irá tributá-lo em 15% (quinze por cento). Lado outro, caso o Estado A tribute o rendimento, o Estado B, para evitar a dupla tributação da renda, irá tributar o mesmo rendimento em apenas 5% (quinze por cento), concedendo crédito referente ao tributo pago no Estado A.

Para que essa política fiscal tenha resultado, o Estado B deve deixar de tributar os 10% (dez por cento), mesmo que o Estado A não tribute, caso contrário, este Estado apenas teria deixado de arrecadar e a carga tributária do investimento permaneceria a mesma. Segundo Schoueri (2005), nesse caso, “a norma tributária indutora perderá sua função, já que seu efeito indutor desaparecerá pela maior incidência, no Estado da residência”.

Desse modo, uma cláusula é inserida no tratado tributário, determinando que o Estado da residência reconheça um crédito fictício correspondente ao tributo que não foi cobrado no Estado da fonte. Logo, havendo uma cláusula de *tax sparing* mantém-se o crédito fictício, e consequentemente a vantagem tributária advinda do investimento no território do Estado da fonte.

Por sua vez, o *matching credit* é visto como uma espécie de *tax sparing*, contudo o valor do crédito que se busca conceder ficticiamente é correspondente ao tributo cobrado no Estado da residência. Xavier (1998, p. 671) explica que “consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que o que resultaria da aplicação convencional ou de direito comum em vigor no país da fonte”.

Assim, no exemplo acima apresentado, uma cláusula de *matching credit* concederia à empresa residente no Estado B um crédito fictício de 15% (quinze por cento), representando, na realidade, uma renúncia tributária do próprio Estado da residência.

O importante observarmos aqui é que em ambos os casos, *tax sparing* e *matching credit*, há uma norma internacional correspondente a uma cláusula no tratado tributário e que permite e torna previsível uma situação de dupla não tributação, ou tributação reduzida.

3.5.2 Cláusulas que combatem a dupla não tributação: *Subject to tax* e *Switchover* Clauses

Entre as cláusulas que visam evitar a dupla não tributação, podemos destacar a cláusula *subject-to-tax*, e a cláusula *switchover*. A cláusula *subject-to-tax* pode ser entendida

como uma cláusula condicionante à isenção. Ou seja, somente poderá ser aplicada a regra de isenção de um Estado signatário, se o outro Estado signatário esteja tributando. Já a cláusula *switchover* altera o método de isenção para o método de crédito, quando não ocorre a tributação, ou ocorre uma baixa tributação, em um dos Estados signatários.

Contudo, na ausência de tais cláusulas, podemos dizer, com clareza, que a dupla não tributação em situações que estariam abrangidas pelas normas dos tratados tributários será, via de regra, não intencional. As exceções, como já apontado acima, seriam as cláusulas *tax sparing* e *matching credit*. O problema, contudo, é a necessidade de uma medida para combater a dupla não tributação não intencional, posto que a mera interpretação pode acabar sendo uma medida unilateral, sem qualquer coordenação entre os Estados signatários do tratado tributário.

Inclusive, com relação à cláusula *subject-to-tax*, Parada (2018) apresenta um problema concernente a sua interpretação e falta de consenso a respeito. Isso porque, o termo “*subject-to-tax*” não seria preciso com relação a saber se corresponde a uma tributação efetiva, ou se o significado seria que o rendimento está sujeito a uma tributação de acordo com o sistema tributário daquele Estado. Ademais, para Parada (2018) a cláusula *subject-to-tax* contraria o método de isenção, posto que, segundo tal método, a isenção deve ser garantida, independentemente da tributação efetiva do rendimento. De todo modo, se estamos utilizando a cláusula *subject-to-tax* como uma medida para combater a dupla não tributação não intencional, é lógico entender que o seu significado corresponde à efetiva tributação, e, a contrariedade ao método de isenção não teria respaldo jurídico, posto que ambas as cláusulas estariam inseridas no mesmo tratado tributário devendo ser interpretadas em conjunto.

Marchgraber (2014) escreve sobre a adoção de uma norma *subject-to-tax* geral pelos Estados membros da União Europeia, como forma de seguir as recomendações da Comissão Europeia direcionadas a combater o planejamento tributário agressivo. Tais recomendações, ainda segundo o autor, seriam uma forma de revisão da política fiscal sobre os tratados tributários desses países. Com relação a adoção de uma norma *subject-to-tax* geral, Javier Molina (2016) adverte que a Convenção Modelo da OCDE não a recomenda porque poderia acabar sendo aplicada em situações não recomendadas⁷⁹.

⁷⁹ Segundo Javier Molina (2016, p. 82-83): “There are two approaches towards subject-to-tax clauses. One is general and “provides that treaty benefits in the State of source are granted only if the income in question is subject to tax in the State of residence. This corresponds basically to the aim of tax treaties, namely to avoid double taxation. The Model Convention does not recommend such a general provision, because there could be certain situations that fall under the scope of the general subject-to-tax provision when they should not”. “Whilst this seems adequate with respect to a normal international relationship, a subject-to-tax approach might well be adopted in a typical conduit situation” with a safeguard provision.”.

Marchgraber (2014, p. 298) afirma que a cláusula geral *subject-to-tax*, sugerida pela Comissão Europeia, pode levar a tributação, em casos de dupla não tributação, que não seriam decorrentes de planejamentos tributários agressivos, mas, sim, em virtude da própria política tributária de um dos Estados signatários (ou seja, uma DNT intencional). Somamos a isso, o fato de que o autor deixa clara a necessidade de aumento do monitoramento do sistema tributário do outro Estado signatário, e, mudanças na legislação doméstica.

Marchgraber (2014, p. 294) afirma que a ideia da cláusula *subject-to-tax* não é novidade, conforme pode ser visto nos comentários à Convenção Modelo da OCDE (CM-OCDE), que permitem a efetivação de regras, no tratado tributário, garantindo o alívio na tributação, por parte de um Estado signatário, desde que o outro Estado signatário tribute o rendimento. Marchgraber (2014, p. 296) afirma que a cláusula geral *subject-to-tax* deve ser direcionada ao Estado signatário o qual o tratado tributário afasta, a princípio, o direito de tributar determinado rendimento. Contudo apesar de não ser uma novidade, como pondera Marchgraber (2014), a inclusão da cláusula no tratado tem efeitos diversos comparado aos comentários. Como já expusemos, e de acordo com Javier Molina (2016), as medidas interpretativas para combater a dupla não tributação da renda (e a dupla tributação) não se confundem com medidas que sugerem a implementação de cláusulas nos tratados tributários, principalmente com relação a existência de uma coordenação entre os Estados signatários nesse último caso.

Sobre essas cláusulas, Pistone (2016) acredita que seriam formas de combater o planejamento tributário agressivo de forma bilateral ou multilateral, mas a forma unilateral seria uma afronta ao texto do tratado. Como já posto acima, acreditamos que as formas unilaterais podem corresponder a uma falta de coordenação entre os Estados signatários. A não ser que esse tipo de norma passa a ser utilizado com uma certa frequência, como um meio de adoção de recomendações formalizadas por intermédio de instrumentos de *soft law*.

O interessante é que Pistone (2016) alerta que essa não é a posição presente no Projeto BEPS, que incentiva tal medida. Acreditamos que a posição mais correta seja a do Projeto BEPS que segue a linha de raciocínio que pretendemos defender na tese, pelo menos nesse ponto. Isso porque tais medidas unilaterais seriam formas de manter a intenção dos tratados não acarretando qualquer violação aos mesmos, mas sim combatendo formas de desvirtuamento da vontade de suas normas.

Mesmo que tal medida não esteja sendo pactuada entre os dois Estados signatários, a ponto de garantir uma coordenação normativa entre eles, a adoção de medidas unilaterais

advindas do Projeto BEPS poderia estar dentro de um consenso internacional, a depender da situação, não sendo o caso de um descumprimento do que foi pactuado entre as partes.

Dentro desse contexto, Pistone (2016) reflete sobre situações em que o Estado fonte cria normas de isenção ou benefícios fiscais que acarretariam a não tributação da renda, enquanto que o outro Estado (da residência) possua normas de combate à dupla não tributação, como a *switchover* ou *subject-to-tax*. Nesses casos, estando presentes os demais elementos configuradores do PTA (como desalinhamento entre o local da renda e da imposição tributária e a incompatibilidade dos sistemas), a norma de combate à dupla não tributação poderá ser aplicada. Somente não poderá ocorrer quando a dupla não tributação é intencional. Ou seja, Pistone (2016) reitera a sua opinião de que é imprescindível a ocorrência dos três elementos para que haja o PTA (posteriormente iremos analisar esses elementos defendidos por Pistone [2016]).

3.6 Ação 06 Projeto BEPS

As propostas advindas da Ação 06 do Projeto BEPS também tratam a respeito da dupla não tributação em tratados tributários. Uma das modificações produzidas pela Ação 06 do Projeto BEPS foi a alteração dos títulos dos tratados tributários, enfatizando que teriam como objetivo e propósito o combate à evasão e à elusão tributária. Além disso, o preâmbulo da Convenção Modelo também foi alterado dispondo que a intenção do tratado é combater a dupla tributação sem criar oportunidades para a não tributação ou redução da tributação por meio de elusão e evasão tributária⁸⁰.

Entendemos que ao falar em não tributação, o preâmbulo se refere à dupla não tributação não intencional, uma vez que não teria sentido afastar as situações de dupla não tributação intencional previstas em cláusulas próprias. Ademais, compactuamos com Javier Molina (2016) quando afirma que a interpretação a ser dada ao preâmbulo é que a dupla não tributação a ser evitada seria a não intencional acompanhada de uma situação em que houvesse elusão ou evasão tributária. Neste mesmo sentido, Parada (2018) deixa claro o seu

⁸⁰ A Convenção Modelo da OCDE atualmente possui o seguinte título e preâmbulo: “TITLE OF THE CONVENTION. Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance. PREAMBLE TO THE CONVENTION. (State A) and (State B), Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters, Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)” (OCDE, 2017).

posicionamento de que a dupla não tributação não significa elusão ou evasão, e, portanto, referida modificação não busca combatê-la de maneira isolada.

Contudo, as cláusulas que evitam a dupla não tributação não intencional, tratadas no tópico anterior, são medidas que buscam evitar a dupla não tributação em situações que não existe nem a elusão nem a evasão tributária⁸¹.

Avi-Yonah (2015a, n.p., tradução nossa) aduz que “a redação corresponde ao comprometimento oficial da OCDE e do G20 em prevenir tanto a dupla não tributação como a dupla não tributação, ou seja, o *single tax principle*”. Assim, segundo Avi-Yonah (2016, p. 12, tradução nossa):

Em particular, o single tax principle constituiu a base teórica de grande parte do regime fiscal internacional desde o início. E é de fato essa continuidade, em vez de qualquer mudança brusca que dá ao pacote final do BEPS sua promessa de, como o Secretário Geral Gurria também prometeu, “**pôr fim à dupla não-tributação**”.⁸²

Esse raciocínio é relevante para compreender o porque um planejamento tributário apontado como agressivo (dentro da conceituação aqui estudada) é combatido por meio de uma política tributária internacional, decorrente de medidas apresentadas por uma organização internacional.

⁸¹ Neste sentido, Martínez Laguna (2017, p. 224-225) afirma que: “Some DTCs provide specific measures for deterring the abuse of improper use of tax treaties (for example, limitation of benefits clauses or the beneficial owner concept). Rather than focus on rules based on abuse or avoidance, whose consequences are considered unintended by nature, this section discusses other different treaty rules. These rules tackle double non-taxation with avoidance or abuse features not necessarily present, but depend on the tax treatment of income by the contracting states. Although the avoidance of double non-taxation is not one of the objectives of DTCs, it is not unusual to find some treaties where contracting states consider different rules for specifically deterring such an outcome. These clauses truly define unintended double non-taxation considering the confluence of intentions of the states involved in a cross-border situation. Switchover rules and subject-to-tax clauses are good examples of such clauses.”.

⁸² In particular, the single tax principle has formed the theoretical basis of much of the international tax regime from the beginning. And it is in fact this continuity rather than any sharp change that gives the final BEPS package its promise to, as Secretary General Gurria also promised, “**put an end to double non-taxation.**”

4 O SINGLE TAX PRINCIPLE

The most elementary and undisputed principles of fiscal justice, therefore, required that the experts should devise a scheme whereby all incomes would be taxed once and only once. (LIGA DAS NAÇÕES, 1927)

O princípio da capacidade contributiva, na esfera internacional, assume também a dimensão da tributação singular (eliminação da dupla tributação e da dupla não tributação) – sem perder o significado que lhe é atribuído por cada parlamento nacional.

A capacidade contributiva e a tributação singular dos rendimentos seriam assegurados por uma tributação do rendimento consolidado das multinacionais. Como nem todos os Estados teriam interesse nesta solução, as políticas fiscais de atração do capital devem ser reconhecidas.

O reconhecimento dessa política tributária de incentivos impedirá que outro Estado anule tal política, através da tributação dos rendimentos ou consumo. Mas a capacidade contributiva e a ligação ao território deste segundo Estado postulam um mínimo de tributação.

A observância do princípio da tributação singular poderá ser assegurada por uma instância internacional que assegure o reconhecimento de uma igual participação dos Estados na defesa dos seus interesses.
(DOURADO, 2019, p. 481)

O *single tax principle* (STP) pode ser resumido como a tributação de um rendimento uma vez e apenas uma vez, segundo os comentários do Comitê de Especialistas da Liga das Nações de 1927.

Aprofundando o tema, Lillo (2018, p. 8, nossa tradução), afirma que o princípio teria duas faces, “de um lado, o ‘direito’ – ligado a todo item de renda proveniente de transações transfronteiriças - estar sujeito à tributação não mais do que uma vez, e por outro lado, a “obrigação” de estar sujeito a tributação não menos de uma vez.”⁸³.

Sobre o *single tax principle*, Berman e Yan (2018, p. 65) ressaltam a posição de Avi-Yonah, no sentido de que haveria um sistema tributário internacional no qual tal princípio, juntamente com o princípio dos benefícios, seriam normas de direito internacional costumeiro, e, portanto, vinculantes a todos os países (em 2019, Avi-Yonah muda de posição, como explicado no presente estudo). Contudo, Berman e Yan (2108) acreditam que o *single tax principle* é mais aceito como uma política tributária internacional, já que a sua vinculação ficaria prejudicada devido a problemas relacionados com a sua interpretação e uniformização, que não seriam uniformes.

⁸³ It can be regarded as a sort of superior and intrinsic principle that has two faces: on one hand, the “right” – attached to every item of income arising from cross-boarder transactions – to be subject to taxation no more than once, and on the other hand, the “obligation” of being subject to taxation not less than once.

4.1 Análise histórica do STP

A análise histórica do *single tax principle* é feita tanto em um nível internacional como em um nível específico dos Estados Unidos da América, já que o seu maior defensor, Avi-Yonah (2015b), em sua análise, destaca alterações da legislação tributária norte-americana.

4.1.1 Análise histórica em nível internacional

No dia 12 de abril de 1927, o Comitê de Especialistas Técnicos em Dupla Tributação e Evasão Tributária apresentou para a Liga das Nações o Relatório sobre Dupla Tributação e Evasão Tributária⁸⁴ (LIGA DAS NAÇÕES, 1927). O Relatório é composto de quatro modelos de convenções, com seus devidos comentários. Com relação à modelo de Convenção sobre Assistência Administrativa em questões tributárias, os comentários afirmam o seguinte (LIGA DAS NAÇÕES, 1927, p. 23, tradução e grifo nossos):

É altamente desejável que os Estados cheguem a um acordo com vista a garantir que um contribuinte não seja tributado sobre o mesmo rendimento por um número de diferentes países, e parece igualmente desejável que tal cooperação internacional impeça certos rendimentos de escapar à tributação completamente. **Os princípios mais elementares e indiscutíveis de justiça fiscal, portanto, exigiam que os especialistas elaborassem um esquema pelo qual todos os rendimentos fossem tributados uma vez e apenas uma vez.**⁸⁵

O trecho dos comentários em destaque é onde se observa uma exigência, advinda de princípios elementares e indiscutíveis de justiça fiscal⁸⁶ (segundo o Relatório), para que “todos os rendimentos fossem tributados uma vez e apenas uma vez”, surgindo daí uma ideia de tributação única, denominada, posteriormente, de *single tax principle*.

⁸⁴ Double Taxation and Tax Evasion.

⁸⁵ The first clear expression of the single tax principle within the international environment can be found in the work of the League of Nations. The commentary to the first model convention drafted by the Committee of Technical Experts in 1927 includes the following statement: It is highly desirable that States come to an agreement with a view to ensuring that a taxpayer shall not be taxed on the same income by a number of different countries, and it seems equally desirable that such international cooperation should prevent certain incomes from escaping taxation altogether. The *most elementary and undisputed principles of fiscal justice*, therefore, required that the experts should devise a scheme whereby all incomes would be taxed *once and only once*.

⁸⁶ Dourado (2019) afirma que a tributação singular (*single tax principle*) juntamente com a igualdade seriam princípios fundamentais de justiça tributária internacional. Assim, segundo essa autora, “[o] princípio da capacidade contributiva, na esfera internacional, assume também a dimensão da tributação singular (eliminação da dupla tributação e da dupla não tributação) – sem perder o significado que lhe é atribuído por cada parlamentar nacional” (DOURADO, 2019, p. 481).

Essa passagem dos comentários é chamada por Schoueri e Galdino (2018, p. 84) de “base embrionária” do *single tax principle*, e apontada por Lillo (2017, 2018) como seu precursor. Schoueri e Galdino (2018) e Lillo (2017, 2018) apontam Avi-Yonah como o responsável por difundir o *single tax principle*, além de ser o seu principal defensor. Por sua vez, o próprio Avi-Yonah (2015b) destaca os comentários como um reconhecimento explícito do *single tax principle*.

Nesse mesmo diapasão, uma constatação histórica realizada por Avi-Yonah (2015b, p. 310) é o reconhecimento do *single tax principle* no primeiro modelo de tratado da Liga das Nações, onde estaria escrito que “Os princípios mais elementares e indiscutíveis da justiça fiscal, portanto, exigiam que os especialistas elaborassem um esquema pelo qual toda a renda fosse tributada uma vez e apenas uma vez.”⁸⁷.

Ainda com relação à análise histórica do *single tax principle*, Lillo (2018, p. 9) afirma que, segundo Avi-Yonah, a Convenção Modelo da OCDE começou a adotá-lo a partir do início do século 21, logo após o relatório sobre competição tributária prejudicial, de 1998, e, o relatório sobre a aplicação da convenção modelo da OCDE para sociedades (*partnerships*), de 1999. Esse último relatório é mencionado por Marchgraber (2014), Javier Molina (2016) e Parada (2018) como responsável pela alteração nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE que buscaram combater a dupla não tributação da renda.

4.1.2 Legislação norte-americana

Avi-Yonah (2015b), analisando o histórico do *single tax principle*, foca na legislação dos Estados Unidos afirmando que somente com o Modelo de Tratado de 1981, onde foi adotada uma norma geral de limitação de benefícios é que houve uma rejeição completa à dupla não tributação. Portanto, e de acordo com Avi-Yonah (2015b), somente em 1981 é que houve o surgimento do *single tax principle* nos Estados Unidos.

Avi-Yonah (2015b) ainda relata que antes disso, em 1918, a legislação norte-americana adotou o crédito de tributo estrangeiro para evitar a dupla tributação e a dupla não tributação. Porém, nesse caso, a dupla não tributação somente era evitada nas situações onde os Estados Unidos era considerado o Estado da residência, o que significava que a dupla não tributação era permitida para os não residentes.

⁸⁷ The most elementary and undisputed principles of fiscal justice, therefore, required that the experts should devise a scheme whereby all income would be taxed once, and once only.

A partir de 1962 começaram a surgir mudanças pontuais em alguns tratados tributários dos Estados Unidos (começando por Luxemburgo), incluindo cláusulas de limitação de benefícios específicas para empresas holdings. Contudo, esse combate a dupla não tributação ainda era bastante específico com relação a algumas situações.

Finalmente, em 1979, o Senado dos Estados Unidos começa a deliberar sobre mudanças em seu modelo de tratado, sob o argumento, segundo Avi-Yonah (2015b) de que haveria o constante uso dos tratados tributários norte-americanos por terceiros países (ocorrendo casos triangulares), resultando, desse modo, em uso impróprio dos tratados para a obtenção de vantagens não esperadas. Tal fato, conforme narrado por Avi-Yonah (2015b), ocorreu principalmente com o tratado entre os Estados Unidos e as Antilhas. O resultado é o modelo de tratado de 1981, citado acima.

Em contrapartida aos argumentos apresentados por Avi-Yonah (2015b), Rosenbloom (2000) entende que as medidas adotadas pelo governo norte-americano não seriam precisamente para o combate à dupla não tributação e implementação do *single tax principle*, mas para evitar que os Estados Unidos tivessem um tratado tributário com o resto do mundo.

4.2 Dupla não tributação econômica

Analisando a dupla não tributação, ou uma amplitude menor do *single tax principle*, a qual Lillo (2018) chama de “*less than single taxation*”, esse autor afirma que, assim como ocorre com a dupla tributação (ou “*more than single taxation*”, segundo a terminologia que adota), haveria uma falta de neutralidade. Assim, Lillo (2018, p. 17, nossa tradução) afirma que: “[s]e o rendimento transfronteiriço for tributado menos do que o rendimento interno ou não tributado, os investimentos estrangeiros são ineficientemente incentivados em detrimento dos investimentos internos.”⁸⁸.

Schoueri e Galdino (2018, p. 85)⁸⁹ afirmam que a quantidade de vezes em que ocorre a tributação não é relevante mas sim o montante do tributo cobrado, para isso destaca a famosa

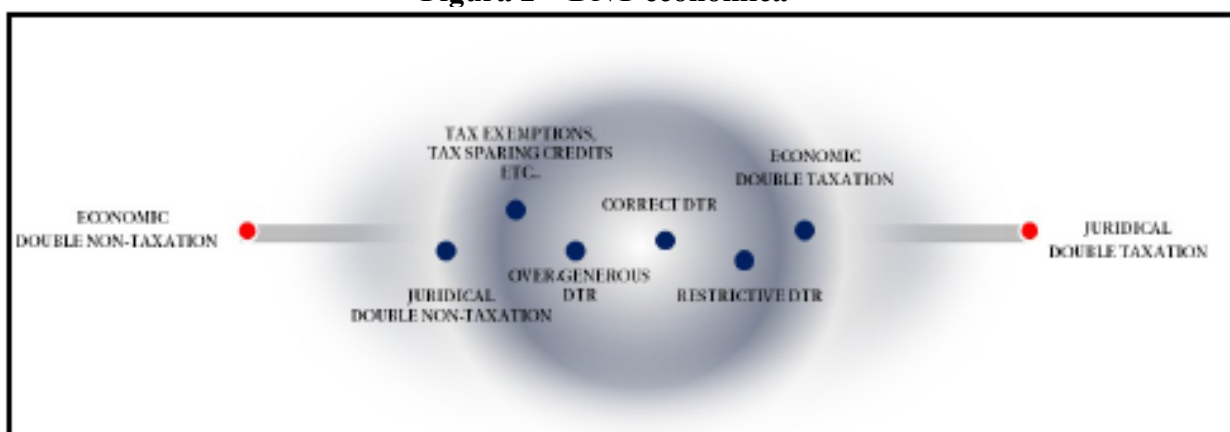
⁸⁸ If cross-border income is taxed less than domestic income or not taxed at all, foreign investments are inefficiently incentivized to the detriment of domestic investments. Hence, the system is once again not neutral.

⁸⁹ Nesse sentido, Schoueri e Galdino (2018, p. 85): “The idea that one levy is always better than two or more levies is misleading. From the taxpayer’s viewpoint, it is not a matter of how many times, but rather of how much. It is irrelevant whether one pays two or three different taxes. The real question is the cost of taxes that one will pay. As Shaviro states, “most of us would rather be taxed twenty times at a one percent rate each time than once at 35 percent”. If single taxation intends to address the dangers of double taxation, which are simply the consequences of excessive taxation, it is not correct to merely determine how many levies should be applied. At the end of the day, one levy must imply a total amount of tax burden than two or more levies.”.

frase de Shaviro (2014) que é melhor ser tributado vinte vezes a uma alíquota de 1% do que uma única vez a uma alíquota de 35%⁹⁰.

Observamos, desse modo, que existe uma preocupação, no que condiz com a dupla não tributação, muito mais voltada pela tributação do rendimento (tributação econômica), do que uma tributação voltada para o sujeito passivo (tributação jurídica). Assim, concordamos com Lillo (2018) quando afirma que a dupla não tributação teria, dentro de sua visão do *single tax principle*, uma conotação econômica e não jurídica, diferentemente do que ocorre com a dupla tributação, que segundo o modelo imposto pela OCDE, se preocupa com a dupla tributação jurídica e não econômica.

Figura 2 – DNT econômica



Fonte: LILLO, 2018

Na figura acima, Lillo (2018) apresenta de um lado a dupla não tributação econômica, e de outro lado, a dupla tributação jurídica, retratando ao meio situações como *tax sparing*, dupla não tributação jurídica, dupla tributação econômica, entre outras.

Nesse sentido, e para um melhor esclarecimento, cabe apresentarmos a análise feita por Lillo (2018) sobre um tipo de planejamento tributário que foi objeto de discussão na Ação 02 do Projeto BEPS, e corresponde à situação de híbrido reverso.

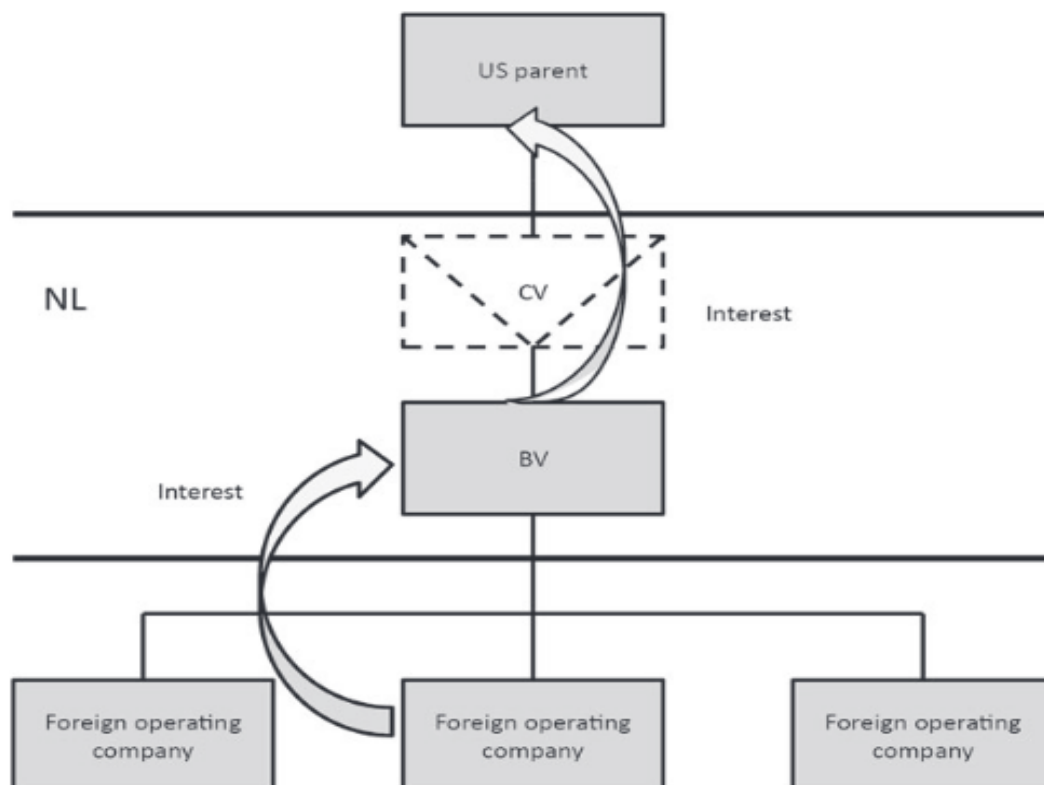
4.2.1 The Dutch CV-BV structure

⁹⁰ Segundo Shaviro (2014, p. 11, grifo do autor): “In sum, while there may be good reason to care about high versus low taxes on cross-border activity, or about even versus uneven taxes at a given margin, this does not imply that there is any direct normative reason to care about the *number* of taxes that are being twenty times at a one percent rate each time than once at 35 percent.”.

Lillo (2018, p. 18) busca analisar o *single tax principle* dentro de um caso concreto, para entender de maneira clara como ele funcionaria e o que seria definido como uma tributação inferior ao *single taxation* (*less than single taxation*). Com isso, busca entender se realmente o Projeto BEPS teria oficializado o comprometimento com o *single tax principle*.

Explicando o funcionamento de um esquema *Dutch CV-BV*, Lillo (2018, p. 19) afirma que, de acordo com o direito holandês, as sociedades limitadas (*Commanditaire vennootschap* – *CV*) teriam dois tipos de sócios, sendo o primeiro deles um sócio geral, cuja responsabilidade é ilimitada, e um sócio de capital, cuja responsabilidade é limitada. Além disso, de acordo com o direito holandês, as entidades podem ser sociedades de limitação “fechada”, e, sociedades de limitação “aberta”. Uma das diferenças é que no primeiro caso, sociedades de limitação “fechada” são consideradas “transparentes”, e, seus lucros são tributados “nas mãos” dos sócios. Em contrapartida, quando ocorre a distribuição de dividendos, nesses tipos de sociedade, não há que se falar em tributação na fonte. Outrossim, Lillo (2018) alerta que esses tipos de estrutura, *CV-BV*, é bastante utilizada por empresas multinacionais, principalmente para evitar a tributação de seus rendimentos no exterior.

Figura 3 – The Dutch CV-BV structure



Fonte: LILLO, 2018

Nesse caso, o exemplo apresentado por Lillo (2018, p. 20) é uma multinacional norte-americana que estabelece uma sociedade limitada (CV) na Holanda, tendo como sócio de responsabilidade limitada a matriz norte-americana (ou outra subsidiária desta), detendo 95% de suas ações. Já os outros 5% seriam de uma outra subsidiária da empresa norte-americana residente nos Estados Unidos ou em um paraíso fiscal, e, seria o sócio de responsabilidade ilimitada.

Por sua vez, a sociedade limitada (CV) detém 100% de uma outra empresa holandesa que seria uma sociedade operacional (*besloten vennootschap – BV*), e que é uma entidade comum sujeita a imposto sobre a renda de pessoas jurídicas. Além disso, essa BV normalmente é uma *holding* para as empresas operadoras estrangeiras da multinacional. E, por fim, outro detalhe relevante é que a sociedade limitada (CV) faz empréstimos em favor da BV, ou, lhe transfere direitos de propriedade intelectual.

Feitas essas considerações sobre a estrutura do planejamento tributário formulado pela empresa multinacional, com base na estrutura CV-BV holandesa (*Dutch CV-BV*), Lillo (2018, p. 21) apresenta as implicações tributárias, ou melhor dizendo, os resultados tributários do esquema. Por meio dessa estrutura arquitetada, os rendimentos das empresas operacionais são transferidos da BV para a sociedade limitada (CV), por meio de pagamentos pelos empréstimos feitos ou em razão do uso da propriedade intelectual.

Outro detalhe importante dessa operação é que, de acordo com a legislação norte-americana (sistema *check-the-box*), os contribuintes podem optar por considerar as empresas estrangeiras controladas como “transparentes” ou não. Assim, no caso em apreço, a matriz norte-americana poderia considerar a sociedade limitada (CV) como não transparente. E, com isso, haveria uma incompatibilidade com relação a forma como a Administração Tributária norte-americana e a Administração Tributária holandesa tratam a sociedade limitada (CV). Essa incompatibilidade levaria a uma dupla não tributação, ou a uma tributação reduzida (“*less than single taxation*”). De todo modo, seria uma dupla não tributação não intencional, segundo o que apresentamos a respeito das formas de DNT.

O esquema funcionaria da seguinte forma, segundo Lillo (2018, p. 21, nossa tradução):

Dado tal enquadramento, os juros pagos à CV seriam dedutíveis ao nível da BV e, do ponto de vista da Holanda, o pagamento fluiria através da sociedade limitada diretamente para as mãos do parceiro não residente: nenhum imposto retido na fonte seria cobrado de acordo com a legislação nacional ou com o tratado Holanda-Estados Unidos. Do ponto de vista dos Estados Unidos, o pagamento é recebido por

uma entidade opaca, e os sócios residentes não são obrigados a declarar qualquer receita, desde que não recebam nenhuma distribuição de lucros da CV.⁹¹

Além disso, os dividendos distribuídos pela BV serão considerados distribuídos para a matriz residente nos Estados Unidos, pela perspectiva da Administração Tributária holandesa, enquanto que, pela perspectiva da Administração Tributária norte-americana, tais dividendos serão considerados distribuídos para a sociedade limitada (CV), já que, pelo sistema *check-the-box* norte-americano, tal empresa não seria considerada transparente.

Dentro da Ação 02 do Projeto BEPS, esse tipo de sociedade limitada – CV – é considerada como um híbrido reverso (*reverse hybrid*), e, segundo Lillo (2018, p. 22-23), pode tanto gerar dupla tributação como dupla não tributação não intencional.

Analisando especificamente a questão dos juros, Lillo (2018) afirma que os resultados alcançados consistem em (i) uma dedução dos juros pagos pela BV; (ii) falta de retenção na fonte com relação ao pagamento de juros; e, (iii) a não inclusão dos rendimentos de juros na base de cálculo da matriz norte-americana (bem como de outra entidade, como é o caso da CV). Com isso, o resultado consiste no que é chamado de D/NI (dedução, não inclusão), e, segundo Lillo (2018, p. 23, nossa tradução):

Tal resultado, de acordo com o mesmo relatório [Relatório Final da Ação 02 do Projeto BEPS], constitui um caso paradigmático de dupla não tributação que não pode ser mais aceito pelo quadro internacional e tem de ser tratado para restaurar a "ordem natural" incorporada no *single tax principle*.⁹²

Lillo (2018, p. 24, nossa tradução) conclui acertadamente que a dupla não tributação, no caso em apreço, corresponderia a uma dupla não tributação econômica, já que o rendimento tributado não estaria se referindo a apenas um sujeito. Aduz, então, que a dupla não tributação “abraça um fluxo de renda que flui em mais de uma mão, a partir da dedução do pagamento.”⁹³

⁹¹ Given such a framework, interest paid to the CV would be deductible at the level of the BV, and from the Netherlands' perspective, the payment would flow through the limited partnership straight into the hands of the non-resident partner: no withholding tax would be levied according to either the domestic law or the Netherlands-United States treaty. From the United States' point of view, the payment is received by an opaque entity, and the resident partners are not required to report any income as long as they do not receive any profit distributions from the CV.

⁹² Such an outcome, according to the same report, constitutes a paradigmatic case of double non-taxation that cannot be accepted anymore by the international framework and has to be addressed in order to restore the "natural order" embodied in the single tax principle.

⁹³ [...] it embraces a stream of income that flows into more than one hand, starting from the deduction of the payment.

Contudo, Lillo (2018, p. 26) deixa claro que no caso do esquema CV-BV holandês não há erosão da base tributária, posto que, tanto da perspectiva holandesa como da perspectiva norte-americana, o resultado alcançado em cada uma das jurisdições foi previsto pelos legisladores. Assim, Lillo (2018, p. 26) conclui que não haveria uma “vítima” nesse cenário. O comportamento do contribuinte, nesses casos, e ainda segundo esse autor, estaria de acordo com a redação da norma bem como com o seu espírito, não havendo, destarte, que se falar em abuso.

Assim, a utilização dessas normas não ensejaria uma erosão na base tributária, segundo Lillo (2018, p. 28) uma vez que o que não está sendo tributado não pode ser apontado como pertencente a uma jurisdição específica, em razão da arbitragem tributária.

Nesse mesmo sentido, sobre o problema dos instrumentos híbridos, tratado na Ação 02 do Projeto BEPS, Rocha (2017, p. 193-194) citando a posição de De Boers e Marres (2015)⁹⁴, afirma que não há, nesses casos, nenhum Estado que tenha perdido receita tributária, em decorrência do descompasso entre os sistemas tributários envolvidos.

Realmente não haveria abuso, notadamente em razão da ausência de artificialidade. Porém, em uma perspectiva tributária internacional, não há como concordar com Lillo (2018) quando ele afirma não ocorrer erosão na base tributária. Isso porque, esse fenômeno deve ser visto também sob uma perspectiva de tributação onde o valor é gerado, e no caso em apreço essa tributação não ocorre. Desse modo, entendemos diferentemente de Lillo (2018), posto que, mesmo não havendo uma expectativa de arrecadação tributária por parte dos Estados soberanos (a não tributação é intencional), a ocorrência de uma dupla não tributação não intencional tem como consequência a erosão na base tributária e deve ser evitada.

A dupla não tributação é resultado da “arbitragem tributária” que consiste na utilização das lacunas existentes entre dois ou mais sistemas tributárias, e que, por sua vez, é originada pela “diversidade tributária” (*tax diversity*), consistente na existência de vários sistemas tributários com peculiaridades diversas e diferentes.

Para Lillo (2018, p. 28-29), a posição de Avi-Yonah, ao defender o *single tax principle* como uma forma de combate necessária à arbitragem tributária, estaria pautada pelo fato de que “Essencialmente, a arbitragem tributária internacional viola o princípio do *single tax*, que acaba por ser a expressão de um ideal de eficiência mundial e, como tal, deve ser

⁹⁴ DE BOERS, Reinout; MARRES, Otto. **BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatches Arrangements**, Intertax, 2015, p. 14.

abordado”⁹⁵ (LILLO, 2018, p. 28, nossa tradução). Ademais, seguindo essa linha, o autor entende que o *single tax principle* seria um compromisso dos Estados que afetaria, inclusive a soberania tributária de maneira espontânea, “necessária para garantir uma justiça global e evitar distorções no contexto do comércio e investimentos internacionais”⁹⁶ (LILLO, 2018, p. 29, nossa tradução).

Lillo (2018, p. 29) entende que a adoção unilateral do *single tax principle* estaria muito mais voltada para uma busca de equidade e eficiência do que necessariamente para combater uma erosão na base tributária. Assim, o autor, mais uma vez, destaca a sua posição com relação ao exemplo dado, afirmando que ali não haveria erosão na base em nenhum dos países, e, que em ambos a não tributação teria sido intencional.

Analisando o *single tax principle*, notadamente no exemplo CV-BV, e aplicando as recomendações do Projeto BEPS, em especial a Ação 02, Lillo (2018, p. 37) chega à conclusão de que a aplicação do STP buscaria de um lado evitar a dupla tributação jurídica, enquanto que de outro lado buscaria evitar a dupla não tributação econômica, e não jurídica.

Outro ponto abordado é que haveria um princípio da independência das entidades, principalmente quando se analisa as regras de preços de transferência, e que, portanto, conflitaria como *single tax principle*. Isso principalmente quando volta-se para o combate de uma dupla não tributação econômica.

Indo mais além, Lillo (2018) destaca que a renda é um conceito ligado à ideia de pessoa, pois significa o acréscimo patrimonial, em uma definição mais ampla. Assim, analisando as medidas adotadas pelo Projeto BEPS, notadamente aquelas ligadas aos instrumentos híbridos, destaca que a preocupação maior é em tributar o rendimento, tributando o pagador, e, não se importando com o beneficiário do pagamento, que, no final das contas, é quem realmente aufere o rendimento.

Lillo (2018, p. 41) afirma que a regra sobre descompassos híbridos, ao ser aplicada automaticamente, sem levar em consideração se houve a erosão na base tributária, estaria, de certo modo, dificultando uma coerência em um suposto sistema tributário internacional, que, segundo o autor, ainda está em formação.

Com essas considerações, Lillo (2018, p. 42) novamente apresenta o questionamento sobre qual seria a fonte de uma obrigação no sentido de que o rendimento deve ser tributado

⁹⁵ Essentially, international tax arbitrage violates the single tax principle, which turns out to be expression of an ideal of worldwide efficiency, and as such, it must be tackled.

⁹⁶ Single taxation is ultimately a sort of spontaneous sovereignty compromise that is necessary to ensure global fairness and avoid distortions in the context of international trade and investments.

pelo menos uma vez, não importando qual a fonte desse rendimento? E, qual a política tributária levaria uma jurisdição a elaborar uma norma desse tipo?

Uma solução alternativa apresentada por Lillo (2018, p. 47-48) seria a retenção na fonte sobre os pagamentos realizados para entidade híbridas (no caso do exemplo por ele apontado, entidade híbrida seria a CV). Assim, segundo o autor, o *single tax principle* seria alcançado, e, nesse caso, havendo a tributação na residência, que no exemplo seria os EUA, bastaria a concessão de crédito para se evitar a dupla tributação jurídica. De todo modo, o que critica Lillo (2018, p. 48) é que nesse caso, o que estaria sendo tributado é o rendimento bruto (*gross income*).

A terceira solução apresentada por Lillo (2018, p. 48-49) é, segundo ele, a mais correta, e refere-se a uma correção da qualificação da entidade híbrida. E, para isso, sugere que a entidade deve ser qualificada pelos dois Estados signatários de acordo com as normas do Estado onde ela foi estabelecida (no caso do exemplo apresentado, de acordo com as normas da legislação tributária da Holanda). Dessa forma, a Holanda não tributaria o rendimento pago para a empresa norte-americana, e o Fisco norte-americano tributaria tal rendimento como pertencente à empresa que é residente em seu território, qual seja, a subsidiária norte-americana. A vantagem daí advinda seria que, em primeiro lugar, haveria apenas uma tributação, pelos EUA, e, por se tratar de renda passiva, estaria de acordo com o princípio dos benefícios (*benefits principle*), segundo o qual a renda passiva deve ser tributada no Estado de residência, e a renda ativa deve ser tributada no Estado da fonte. Lado outro, e em segundo lugar, o rendimento seria tributado de maneira líquida, o que é mais adequado quando se fala em tributação da renda, segundo Lillo (2018), posição da qual concordamos.

E, ainda com relação a essa terceira solução, destacamos a importância de que haveria uma coordenação entre os Estados, afastando, destarte, a anomalia existente no sistema tributário internacional.

4.3 Single Tax Principle e o Projeto BEPS

O Projeto BEPS apresenta uma série de propostas cujo objetivo geral é diminuir as situações em que estejam ocorrendo planejamentos tributários internacionais que levam à erosão da base tributária e à alocação de lucros em locais cuja tributação seja nula ou baixa. Nesse diapasão, podemos dizer que o Projeto BEPS busca combater situações de dupla não tributação não intencional. Ademais, percebemos que algumas propostas são na realidade uma

continuidade dos estudos da OCDE sobre questões anteriormente exploradas, mas que, por intermédio do Projeto BEPS, visa alcançar outros países além de seus membros. Assim, dentro do cenário globalizado atual, podemos afirmar que o Projeto BEPS é uma tentativa de reforma nunca antes vista, e cujos resultados já começa a aparecer na comunidade internacional.

Ao apontarem o Projeto BEPS como um pacote de medidas e propostas de mudanças sem precedentes no direito tributário internacional, Avi-Yonah e Xu (2017, p. 6, tradução nossa) afirmam que “Alguns princípios geralmente aceitos da legislação tributária internacional, incluindo o *single tax principle*, o princípio dos benefícios, o princípio da não discriminação e o princípio da transparência refletiram-se em muitos aspectos”⁹⁷. Em seguida, concluem que o Projeto BEPS, na realidade, seria um primeiro passo nas mudanças e modernização da governança tributária internacional⁹⁸.

De acordo com Avi-Yonah e Xu (2017, p. 6, tradução nossa) “[...] o novo caminho da reforma do direito tributário internacional no contexto do Projeto BEPS é salvaguardar o *single tax principle*, combatendo o BEPS”⁹⁹. Mas, Avi-Yonah e Xu (2017) fazem algumas críticas ao Projeto BEPS no sentido de que seria melhor a mudança radical dos princípios que regem o direito tributário internacional, ao invés de buscar soluções paliativas, “tampando alguns buracos das normas atuais”¹⁰⁰¹⁰¹ (AVI-YONAH, XU, 2017, p. 7, tradução nossa).

Especificamente com relação ao *single tax principle* podemos perceber a sua afirmação em alguns pontos do Projeto BEPS. Lillo (2018, p. 50) afirma que a organização não tem preocupação com relação à jurisdição que deve tributar, mas apenas em evitar a dupla não tributação. Essa dupla não tributação não seria jurídica, mas econômica, de acordo com o Projeto BEPS, e principalmente a Ação 02. Assim, não haveria no *single tax principle* um conceito linear, tendo de um lado a dupla não tributação judicial e de outro a dupla tributação judicial.

⁹⁷ Some generally accepted principles of international tax law, including the single tax principle, the benefit principle, the anti-discrimination principle and the transparency principle have been reflected in many respects.

⁹⁸ Neste sentido, Avi-Yonah e Xu (2017, p. 6): “Despite considerable progress, there are many short-comings with the BEPS project due to the short two year framework. Hence, the BEPS project is not the final destination of international tax law reform. In fact, it is the first step towards the modernisation of global governance in the long run.”

⁹⁹ [...] the new direction of international tax law reform in the context of BEPS project is to safeguard the single tax principle by fighting against the BEPS.

¹⁰⁰ [...] patch up some loopholes of current rules.

¹⁰¹ Nesse sentido, uma das críticas feitas por Avi-Yonah e Xu (2017, p. 8) é justamente com relação ao princípio dos benefícios, afirmando que tributar os rendimentos ativos no Estado da fonte e os rendimentos passivos no Estado da residência é uma das razões para a criação do BEPS. Portanto, ainda segundo Avi-Yonah e Xu (2017, p. 8), o Projeto BEPS deveria ter substituído tal princípio.

Dessa maneira, nem sempre a pessoa que recebe o rendimento é o sujeito a ser tributado, o que acontece, por exemplo, nas regras de dedução (e não nas regras de tributação na fonte). Isso leva também a uma segunda conclusão que é o fato de que para o Projeto BEPS, ao buscar o *single tax principle*, não haveria uma preocupação com a jurisdição que deve tributar, mas sim com a existência da tributação, principalmente nos casos em que não há uma erosão na base tributária.

Em um panorama mais geral, observamos que tanto o Projeto BEPS como o *single tax principle* buscam uma “justiça tributária internacional”, utilizando a expressão empregada por Dourado (2019), pautada pela cooperação entre os Estados e, inclusive, a ideia de igualdade, que na tributação está ligada à ideia de capacidade contributiva. Nesse sentido, Dourado (2019, p. 478) destaca que o Projeto BEPS é uma forma de implementar padrões internacionais por meio de uma cooperação entre os Estados, afirmando que “o caminho seguido recentemente pelo G20, OCDE e fórum global, instituído padrões fiscais internacionais a adotar pelos Estados, reflete a necessidade de cooperação como forma de sobrevivência do Estado”, concluindo, posteriormente, que “[a] observância do princípio da tributação singular poderá ser assegurada por uma instância internacional que assegure o reconhecimento de uma igual participação dos Estados na defesa dos seus interesses.”.

Lillo (2018, p. 51) afirma que a ideia do *single tax principle* corresponderia a um ideal mundial ou de eficiência supranacional que estaria dentro (ou como centro) de um sistema tributário internacional, que ele entende ainda estar em formação. E esse sistema tributário internacional, que teria uma força vinculante, existindo ou não, influenciou de maneira significativa o Projeto BEPS, a ponto de, em certo modo, buscar eliminar a dupla não tributação.

4.4 Single taxation como política tributária internacional

Para compreender se há uma imposição do *single tax principle* em face dos Estados Soberanos, como já dito sobejamente ao longo do presente capítulo, é preciso entender como que funciona o sistema tributário internacional. Apesar das considerações que já foram feitas na presente pesquisa, retomamos no presente tópico final para apresentar o resultado da pesquisa teórica com relação ao entendimento doutrinário no que tange aos tipos de normas que compõe o sistema tributário internacional. Com isso, averiguaremos se o *single tax principle* corresponde a uma norma vinculante, na forma de direito consuetudinário, ou a um

soft law, que implementa uma política tributária internacional, mas não é vinculante, juridicamente.

Entendendo o *single tax principle* como uma orientação inicial dos comentários do Comitê de Especialistas Técnicos em Dupla Tributação e Evasão Tributária da Liga das Nações, podendo ser reconhecido em algumas práticas dos Estados soberanos para evitar a dupla não tributação não intencional em certas situações transfronteiriças, e finalmente, uma orientação do Projeto BEPS, podemos afirmar que ele seria um instrumento de *soft law*.

4.4.1 *Questão da Soberania*

Se a política tributária tem uma ligação com a soberania de cada Estado, em contrapartida, a globalização acabou alterando um pouco essa ideia de não interferência externa na elaboração de tais políticas. Nesse sentido, a OCDE pode ser vista como uma organização responsável pela elaboração de políticas tributárias, e que, ao longo do tempo, veio a alterar a forma como a tributação e a política tributária têm interferido na soberania dos Estados (CHRISTIANS 2008).

A política tributária nacional acaba sofrendo implicações globais, dentro de uma realidade global pautada em uma integração e interdependência entre as normas domésticas e as recomendações internacionais, o que para Christians (2008) seria um contrato social a nível global. Ademais, a postura da OCDE, “[...] especialmente no contexto de seu projeto para deter certas práticas fiscais, sugere que a ideia que está desenvolvendo é que as nações têm o dever soberano de cumprir com os padrões de políticas fiscais da comunidade global” (CHRISTIANS, 2008, p. 13, tradução nossa)¹⁰².

Tomando por exemplo os estudos e orientações que a OCDE fez sobre a competição tributária prejudicial, Christians (2008) afirma que existe uma tensão entre a implementação de tais medidas e a soberania dos Estados. Isso porque, se de um lado existe a soberania dos Estados, com uma legislação tributária devidamente criada para atender aos anseios de sua população, de outro lado há uma organização que representa um número limitado de Estados, mas que pretende implementar medidas em plano global para todos os demais. Nesse mesmo sentido, Rocha (2017) dispõe sobre tal imposição a países em desenvolvimento, ressaltando que alguns conseguem manter sua política tributária sem alterações, enquanto que outros mais

¹⁰² [...] especially in the context of their project to stop certain tax practices, suggests that the idea is developing that nations have a sovereign duty to comply with global community tax policy standards.

vulneráveis às pressões políticas acabam seguindo às orientações de organizações internacionais. Destacamos mais uma vez o exemplo do México, lembrado por Avi-Yonah (2007a) e Bentil (2018), que adequou sua legislação tributária sobre preços de transferência para ingressar na OCDE (o mesmo podendo ocorrer com o Brasil).

A não cooperação por parte de um Estado seria um primeiro passo para a ocorrência de situações que envolvam evasão fiscal, decorrentes de medidas de competição tributária prejudicial (CHRISTIANS, 2008). Como demonstramos nesta pesquisa, a falta de uma coordenação entre os Estados pode acarretar as situações de dupla não tributação não intencional, o que é, evidentemente, contrário a uma ideia de justiça tributária internacional¹⁰³. Da mesma forma é possível identificar tais ideias no Projeto BEPS que, em uma visão holística, apresenta uma busca por um sistema tributário internacional mais voltado à cooperação do que para a competição entre os Estados.

Focando novamente nas orientações da OCDE sobre competição tributária prejudicial, Christians (2008) aponta que a adoção das medidas apresentadas no relatório, apesar de não serem obrigatórias, teria um grau de coerção econômica, no sentido de que aqueles Estados que não adotassem tais medidas poderiam ser desconectados da rede financeira global. Em outras palavras, com relação às orientações da OCDE sobre competição tributária prejudicial, haveria uma imposição política (mas não legal) para que os Estados adotassem as medidas ali presentes.

Analizando a questão da validade dos padrões internacionais apresentados pelo Projeto BEPS, Dourado (2019, p. 480) afirma que “as instituições internacionais que discutem e decidem estes padrões e melhores práticas não dispõem de autoridade democrática que legitime as suas medidas”. Assim, tais recomendações e orientações de padrões internacionais (como a implementação de uma tributação única) não seriam impositivas, sob um ponto de vista jurídico, o que leva a crer serem instrumentos de *soft law*.

Para Christians (2008), a OCDE, por intermédio de seus relatórios e orientações, de maneira implícita, faz surgir uma obrigação soberano de cooperação dos Estados para a manutenção de um contrato social global (ou política tributária internacional), ao combate à evasão fiscal. Contudo, ainda segundo Christians (2008, p. 29), fica de maneira não

¹⁰³ Nesse sentido, Dourado (2019, p. 481, grifo nosso) afirma que: “A justiça redistributiva deve continuar a ser prosseguida pelos Estados, mas eles devem cooperar, através da intermediação de instâncias internacionais com papel regulador, e através da aprovação de padrões fiscais internacionais e leis nacionais válidas. **A justiça tributária internacional no quadro da globalização transforma o papel do Estado soberano e da lei cuja validade adquire novos contornos.**”.

esclarecida, ou justificada, a autenticidade, ou legitimidade, dessa obrigação soberano imposto pela OCDE por meio de suas recomendações.

Em outras palavras, Christians (2008), que em outras oportunidades (CHRISTIANS, 2007) já se manifestou no sentido de que as recomendações da OCDE seriam uma forma de *soft law*, aponta uma tentativa de imposição, ou até mesmo vinculação, dessas recomendações aos Estados membros e não membros da organização, lembrando, em seguida, que não é apresentando uma fundamentação para tal vinculação.

Christians (2008, p. 46) afirma que a OCDE estaria propondo uma teoria de soberania pela qual não haveria uma autonomia absoluta em matéria tributária. Com isso, surge a questão da cooperação internacional tributária, no sentido de impor um dever de tributar, e não competir de maneira prejudicial (mesmo que seja uma medida mais favorável, na intenção de atrair investimentos para o país). Ademais, Christians (2008) aponta que tal teoria de dever soberano da OCDE partiria de uma ideia de existência de um contrato social entre os Estados, que imporia uma atuação afirmativa de alguns Estados no sentido de combater práticas tributárias prejudiciais.

Posteriormente, Christians (2017) defende que o multilateralismo é a solução para realizar um controle da política tributária, uma vez que somente por meio de uma coordenação de todos os Estados será possível chegar a um consenso a respeito da tributação em nível internacional. Para Christians (2017), a estrutura criada pela Liga das Nações não conseguiu formar um sistema tributário internacional pautado na coerência e cooperação entre os Estados. Pelo contrário, teria estruturado um cenário de competição prejudicial e medidas oportunistas unilaterais. Dentro desse cenário, o que ocorreu foi uma perda no poder de tributar, uma vez que oportunizou, para diversos grupos multinacionais, a implementação de planejamentos tributários que objetivavam vantagens tributários, e, portanto, diminuía o poder de tributar dos Estados envolvidos.

Quem acaba justificando essa cooperação entre os Estados, na busca de uma solução para a justiça tributária internacional é Dourado (2019, p. 459) aduzindo que “a cooperação estadual internacional é a melhor solução para a prossecução dessa justiça e da validade da lei, desde que o reconhecimento, e os princípios da igualdade e da tributação singular sejam respeitados”.

Nessa rota de raciocínio, em um nível internacional a cooperação entre os Estados se faz necessária tanto para apontar as situações de dupla não tributação não intencional, como para a elaboração de políticas tributárias internacionais, como a adoção de medidas propostas

pelo Projeto BEPS que em última instância corresponderiam a implementação de uma tributação única, idealizada por meio do *single tax principle*.

4.4.2 *Questões de implementação do Single Tax Principle*

Schoueri e Galdino (2018, p. 84) advertem que o *single tax principle* teria uma abordagem formal, quando determina que o rendimento de uma transação transfronteiriça deva ser tributado uma vez, não mais nem menos. E, com relação ao aspecto material (substancial), o *single tax principle* deveria ser aplicado em conjunto com o princípio dos benefícios. Contudo, Schoueri e Galdino (2018) advertem que o princípio dos benefícios acaba levando a uma interpretação econômica do *single tax principle*, e não jurídica, como realmente deveria ser. Nesse mesmo diapasão, as considerações de Lillo (2018) sobre a dupla não tributação econômica, acima tratadas.

Questionando a possibilidade de implementação do *single tax principle*, Schoueri e Galdino (2018, p. 88-89) apresentam três desafios relacionados à fixação de alíquotas e alocação de direitos, e, de acordo com o princípio dos benefícios. O primeiro deles seria uma gama muito abrangente de alíquotas para definir um nível apropriado de tributação. O segundo seria o fato de que a tributação única estaria ligada mais a uma política tributária internacional dos países desenvolvidos, que deixam de tributar a renda passiva na fonte para tributá-la na residência, e tributam a renda ativa na fonte e deixam de tributá-la na residência. Contudo, e a exemplo do Brasil, alguns países em desenvolvimento tributam na fonte rendas passivas. Schoueri e Galdino (2018) apresentam como exemplo o Brasil, no que tange a tributação de *royalties*. E, dessa forma, surge o problema referente a distribuição de direitos entre os Estados signatários de um tratado tributário. Por fim, o terceiro ponto apresentado por Schoueri e Galdino (2018) é o fato de que a dupla não tributação pode decorrer de fatos diversos, seja a arbitragem, a exploração de paraísos fiscais, ou, ainda, uma política tributária de determinado Estado cuja intenção é não tributar. Portanto, tratar tais situações da mesma maneira, por exemplo, a arbitragem e a isenção, como advertem Schoueri e Galdino (2018, p. 89, tradução nossa) “isso pode ser vista como “simplista” porque muitas causas se resumem ao mesmo conceito”¹⁰⁴.

Outro ponto destacado por Schoueri e Galdino (2018, p. 89) é a dificuldade encontrada para uma abordagem formal e substancial leva ao questionamento se tal conceito não seria de

¹⁰⁴ [...] it may be seen as “simplistic” because many causes boil down to the same concept.

um lado econômico e de outro jurídico. Isso é visto da mesma forma por Lillo (2018) quando aduz que, analisando as medidas do Projeto BEPS, percebe que o *single tax principle*, ali aplicado, estaria buscando evitar uma dupla tributação jurídica, de um lado, e uma dupla não tributação econômica, de outro lado. Schoueri e Galdino (2018, p. 90, tradução nossa) destacam, nessa linha de percepção, que “[e]mbora tanto o trabalho da Liga das Nações quanto o de Avi-Yonah pareçam reconhecer um conceito jurídico em ambas as faces, o Projeto BEPS lançado pela OCDE segue em outra direção.”¹⁰⁵.

Neste sentido, Schoueri e Galdino (2018, p. 90) ressaltam que, com relação à dupla tributação, o *single tax principle* refere-se a tributar somente uma vez dentro de uma concepção jurídica, ou seja, o contribuinte não pode ser tributado, em face de determinado rendimento, mais de uma vez. Contudo, o rendimento pode ser tributado mais de uma vez, quando o beneficiário é outra pessoa. Por exemplo, uma empresa deve ser tributada uma vez apenas pelo rendimento que auferir, contudo, ao distribuir os dividendos aos sócios, esses podem sofrer uma tributação desse rendimento, mesmo que já tenha sido tributado, quando auferido pela empresa.

Em contrapartida, no que tange à dupla não tributação, o *single tax principle* na perspectiva dado pelo Projeto BEPS, tem um foco na dupla não tributação econômica, ou seja, o que importa é que o rendimento seja tributado pelo menos uma vez, podendo, em contrapartida, o sujeito passivo, contribuinte, não ser tributado nenhuma vez.

Schoueri e Galdino (2018, p. 98) analisam a possibilidade do *single tax principle* ser utilizado não como uma norma consuetudinária de direito internacional (e portanto vinculativa), mas como uma política tributária internacional, ou como um objetivo a ser alcançado por meio de uma política tributária (“*policy goal*”). Para Schoueri e Galdino (2018) o *single tax principle*, como objetivo de política tributária internacional, deve ser analisado tomando-se em conta o seu aspecto substancial e a sua possibilidade de implementação.

Se há algum tempo atrás o *single tax principle* era negado pela grande maioria da doutrina, notadamente por ser apresentando como direito consuetudinário, hoje em dia ele é reconhecido como política tributária internacional, sem vínculo jurídico, mas que, por se tratar de um *soft law* que corresponde a uma recomendação da OCDE, por meio do Projeto BEPS, acaba possuindo uma imposição política e econômica.

¹⁰⁵ Although both the work of the League of Nations and Avi-Yonah seem to recognize a juridical concept in both faces, BEPS Project launched by OECD goes in another direction.

5 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NOS DOCUMENTOS DA OCDE

All the countries participating in the OECD's Forum on Tax Administration (FTA) recognise the impact aggressive tax planning has on tax administration, although in some countries this has been far more prevalent than in others. Aggressive tax planning is one of the risks revenue bodies have to manage in order to collect the tax due under their tax systems. Aggressive tax planning typically requires the involvement of tax professionals – in accounting firms, law firms or other tax advisory firms, in financial institutions or in large corporate taxpayers' tax departments.

(ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008, p.)

No ano de 2002 foi criado pela OCDE o Fórum das Administrações Tributárias (FAT - “*Forum on Tax Administration*”), correspondente a “[...] um fórum exclusivo sobre administração tributária para comissários de 53 países da OCDE e não membros da OCDE, incluindo membros do G20”.¹⁰⁶ O Fórum das Administrações Tributárias (FAT) tem como visão “[...] criar um fórum através do qual os Comissários possam identificar, discutir e influenciar tendências globais relevantes e desenvolver novas ideias para aprimorar a administração tributária ao redor do mundo”¹⁰⁷ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2019c, tradução nossa).

O FAT publica os seus estudos por meio de relatórios, buscando, desse modo, melhorar o cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelos contribuintes, e o desempenho das Administrações Tributárias no que tange a uma arrecadação justa, eficaz e eficiente de tributos (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2019c).

Uma das preocupações do FAT, em seus estudos e relatórios, é a pressão que as Administrações tributárias enfrentam para que seja eliminada a diferença entre o tributo legalmente devido e o que é efetivamente coletado¹⁰⁸, conhecida como *tax gap*.

¹⁰⁶ [...] a unique forum on tax administration for Commissioners from 53 OECD and non-OECD countries, including members of the G20.

¹⁰⁷ [...] to create a forum through which Commissioners can identify, discuss and influence relevant global trends and develop new ideas to enhance tax administration around the world.

¹⁰⁸ Segundo a Declaração de Seoul (OCDE, 2006, tradução nossa, grifos nossos): “Espera-se cada vez mais que os órgãos de receita nacional realizem uma ampla gama de funções e devemos continuar a adaptar nossas estruturas organizacionais para atender a essas expectativas. No entanto, a atividade principal de cada órgão de receita é a administração e implementação efetivas das leis tributárias. Isso significa coletar o imposto legalmente devido sob a legislação interna, respeitando totalmente os direitos dos contribuintes. **Os órgãos de receita estão sob pressão constante para fechar a lacuna entre o imposto legalmente devido e o imposto efetivamente coletado.** Para isso, nos esforçamos para fornecer um sistema de administração de impostos que seja eficiente, efetivo e forneça altos padrões de serviço para os contribuintes e outras partes interessadas e, ao mesmo tempo, colete as receitas exigidas por lei para financiar os serviços públicos necessários.”.

Ademais, antes de analisar os relatórios, destacamos que a OCDE, em 2004, buscando uma maior cooperação internacional no combate à evasão e elusão tributária, criou um Grupo de Coordenação de Planejamento Tributário Agressivo, cujo objetivo é catalogar planejamentos tributários agressivos e disponibilizar para os seus membros informações sobre as diversas formas de esquemas utilizados por contribuintes na busca de uma minimização da carga tributária. Segundo a OCDE (2019a, tradução nossa), “o trabalho da OCDE concentra-se em identificar tendências no planejamento tributário internacional e ajudar os governos a responder de forma mais rápida e eficaz aos riscos emergentes”¹⁰⁹.

Os documentos da OCDE, elaborados pelo FAT a partir de 2006, como a Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006), até os relatórios finais das Ações do Projeto BEPS (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015a, 2015b), passaram a tratar do PTA como um problema global, referindo-se a planejamentos tributários complexos e sofisticados. Conforme será visto logo abaixo, a definição desses planejamentos tributários como agressivos ocorreu de maneira progressiva. As primeiras definições não eram técnicas e não faziam uma distinção clara com os planejamentos tributários abusivos, já combatíveis por intermédio de normas gerais e específicas antielusivas.

Contudo, com o advento do Projeto BEPS, a expressão planejamento tributário agressivo, que já estava tendo uma definição mais específica e técnica, foi deixada de lado, porque a sigla BEPS (erosão da base e alocação/transferência de lucros) passou a ser o centro das preocupações, sendo utilizada pelos planos de ação. Ressaltamos, contudo, a Ação 12, em que a expressão planejamento tributário agressivo foi utilizada, mas dentro do contexto de normas de divulgação obrigatórias de planejamentos tributários, o que se refere a um conceito amplo e pouco técnico.

Ao analisarmos tais documentos será possível percebermos uma preocupação constante em combater o planejamento tributário agressivo, cuja ligação com a dupla não tributação não intencional é evidente, de acordo com o demonstrado no capítulo prévio.

5.1 Declaração Final de Seoul – 2006

¹⁰⁹ The OECD’s work focuses on identifying trends in international tax planning and helping governments to respond more quickly and effectively to emerging risks.

O Terceiro Encontro do Fórum da OCDE de Administrações Tributárias, realizado nos dias 14 e 15 de setembro de 2006, resultou em um documento que ficou conhecido como Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006). Xavier (2016, p. 37) afirma que foi “a primeira vez em que se discutiu o impacto da globalização ao nível da elaboração de complexos esquemas por parte dos contribuintes”.

A Declaração de Seoul representa o marco inicial da preocupação da OCDE com os planejamentos tributários agressivos que, naquela época, as Administrações Tributárias presentes no encontro chamaram de “esquemas de redução tributária inaceitáveis”¹¹⁰ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006, p.3, tradução nossa). Segundo consta da Declaração de Seoul, “os órgãos de receita estão sob pressão constante para fechar a lacuna entre os tributos legalmente devidos e os tributos efetivamente cobrados.”¹¹¹ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006, p. 2, tradução nossa). Ademais, a Declaração de Seoul também esclarece que “nossas discussões revelaram preocupações contínuas sobre a governança corporativa e o papel dos consultores fiscais e das instituições financeiras e outras em relação à não conformidade e à promoção de esquemas de redução de tributos inaceitáveis”¹¹² (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006, p.3, tradução nossa).

Confrontando o não cumprimento das legislações tributárias em um contexto internacional, a Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006) adverte que o aumento das transações transfronteiriças em face do avanço tecnológico acarreta uma abertura econômica que é interessante para os negócios, mas dificulta a aplicação da legislação tributária de cada um dos Estados e acaba levando a “[...] estruturas que desafiam as normas tributárias, e a esquemas e arranjos de contribuintes residentes e estrangeiros que facilitam o não cumprimento das normas tributárias nacionais”¹¹³ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006, p.3, tradução nossa).

Sobre a Declaração de Seoul, Caldas (2015, p. 52) afirma que, naquele momento:

¹¹⁰ unacceptable tax minimization arrangements.

¹¹¹ Revenue bodies are under constant pressure to close the gap between the tax legally due and the tax actually collected.

¹¹² Our discussions revealed continued concerns about corporate governance and the role of tax advisors and financial and other institutions in relation to non-compliance and the promotion of unacceptable tax minimization arrangements.

¹¹³ [...] structures which challenge tax rules, and schemes and arrangements by both domestic and foreign taxpayers to facilitate non-compliance with our national tax laws.

[...] constatou-se que a globalização trouxe benefícios para o crescimento global e para as economias nacionais, que não se apresentando como um fenômeno novo, reconhecidamente fomenta a criação de empregos, promove a inovação e contribui para a redução do número de pessoas em risco de pobreza, mas que no entanto, pode conduzir à elaboração de esquemas **complexos** por parte dos contribuintes, que impõem uma resposta também ela globalizada, adotando-se medidas quer ao nível nacional quer ao nível internacional.

Percebemos, ainda no início da Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006), que começa a surgir uma preocupação com planejamentos tributários (esquemas, estruturas e arranjos) que diminuem a arrecadação tributária, diminuindo consideravelmente a arrecadação do montante tributário legalmente devido. Esses planejamentos tributários, segundo a Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006), podem representar uma forma de evasão, elusão, ou simplesmente uma forma de evitar a tributação que a Administração Tributária busca combater, nesse último caso, por meio de mudanças em sua legislação.

Entre as diversas formas de evitar a tributação, a Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006, p.3, tradução nossa) cita o uso de contas no exterior, *trusts*, *shell companies* no exterior, “[...] esquemas transfronteiriços sofisticados e/ou estruturas financeiras envolvendo o uso indevido de tratados, a manipulação de preços de transferência para transferir artificialmente a renda para jurisdições de baixa tributação e despesas em jurisdições de alta tributação”¹¹⁴. Além disso, é apontada uma preocupação com o papel dos consultores na elaboração desses planejamentos tributários sofisticados (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006).

Entre as medidas propostas na Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006) podemos destacar algumas que estão na mesma linha do Projeto BEPS. Assim, o FTA estaria trabalhando em uma série de medidas buscando promover uma cooperação internacional entre os Estados (cooperação que é um dos pilares do Projeto BEPS), como: “partilhar, através de meios legais apropriados, informações sobre a identificação de esquemas fiscais e sobre estratégias de

¹¹⁴ [...] more sophisticated cross-border schemes and / or investment structures involving the misuse of tax treaties, the manipulation of transfer pricing to artificially shift the income into low tax jurisdictions and expenses into high tax jurisdictions which go beyond legitimate tax minimization arrangements.

mitigação usadas por diferentes países”¹¹⁵; e “reforçar e melhorar a implementação prática de normas de troca de informações encontradas em tratados tributários bilaterais e, quando apropriado, desenvolver acordos de troca de informações com centros financeiros offshores”¹¹⁶ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006, p.4, tradução nossa).

Buscando atingir tais objetivos, a Declaração de Seoul (2006, p. 4-5, tradução nossa) identifica quatro áreas onde o FTA propõe uma intensificação dos trabalhos, quais sejam:

- (i) Desenvolver ainda mais o Diretório de esquemas de planejamento tributário agressivos, de modo a identificar tendências e medidas para combater tais esquemas.
- (ii) Examinar o papel dos intermediários fiscais (por exemplo, escritórios de advocacia e contabilidade, outros consultores tributários e instituições financeiras) em relação ao descumprimento e a promoção de arranjos inaceitáveis de redução de tributos com vistas a concluir o estudo até o final de 2007.
- (iii) Expandir o Guia de Governança Corporativa de 2004 para dar maior atenção à ligação entre tributos e boa governança;
- (iv) Melhorar a formação de funcionários fiscais em questões tributárias internacionais, incluindo o destacamento de funcionários de uma administração para outra.¹¹⁷

Oliveira (2018, p. 101) destaca que a Declaração de Seul “constatou não somente a necessidade de um estudo aprofundado sobre os intermediários tributários como também de elaboração de um diretório de planejamentos tributários agressivos”. O Diretório de PTA, conforme exposto acima, foi criado em 2004 pelo FTA. Ademais, Oliveira (2018, p. 101) viu nesse diretório, a “origem do combate aos planejamentos considerados agressivos”, ressaltando que “esse diretório é composto por informações sobre mais de 400 planejamentos tributários agressivos armazenados em uma base de dados confidenciais”. A base de dados, a que se refere Oliveira (2018), é, atualmente, mantidas pelo Grupo de Trabalho 11 do Comitê de Assuntos Fiscais (CAF) da OCDE, e que ficou encarregado das recomendações da Ação 2

¹¹⁵ Sharing, through appropriate legal means, information on the identification of tax schemes and on mitigating strategies being used by different countries.

¹¹⁶ Reinforcing, and improving the practical implementation of, the exchange of information provisions found in bilateral tax treaties and, where appropriate, developing tax information exchange agreements with offshore financial centres.

¹¹⁷ (i) Further developing the directory of aggressive tax planning schemes so as to identify trends and measures to counter such schemes.

(ii) Examining the role of tax intermediaries (e.g. law and accounting firms, other tax advisors and financial institutions) in relation to non-compliance and the promotion of unacceptable tax minimization arrangements with a view to completing a study by the end of 2007.

(iii) Expanding its 2004 Corporate Governance Guidelines to give greater attention to the linkage between tax and good governance.

(iv) Improving the training of tax officials on international tax issues, including the secondment of officials from one administration to another.

(híbridos); Ação 3 (lucros auferidos por controladas); Ação 4 (dedutibilidade de juros); e Ação 12 (divulgação de planejamento tributário).

Por fim, com relação às áreas em que a OCDE iria ou intensificar os trabalhos já existentes, ou iniciar novos trabalhos, cabe o destaque para as duas primeiras, que seriam: “desenvolver ainda mais o repertório de esquemas agressivos de planejamento tributário, de modo a identificar tendências e medidas para combater a tais esquemas”¹¹⁸, e “examinar o papel dos intermediários fiscais (por exemplo, escritórios de advocacia e contabilidade, outros consultores tributários e instituições financeiras) em relação ao descumprimento e a promoção de acordos inaceitáveis de redução de tributos”¹¹⁹ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006, p. 4, tradução nossa).

Baker (2015) destaca o papel do Diretório de Planejamentos Tributários Agressivos da OCDE, em que são arquivados os diversos tipos de planejamentos tributários agressivos reportados pelos países, e serve como fonte de conhecimento para as Administrações Tributárias como forma de se precaverem contra a aplicação de esquemas agressivos em seu território.

Calderón Carrero e Quintas Seara (2016), Xavier (2016) e Caldas (2015) apontam como uma das principais consequências da Declaração de Seoul, de 2006, o desenvolvimento do Estudo sobre Intermediários Tributários de 2008.

Concluimos que apesar de não haver um conceito expreso sobre o que seria o planejamento tributário agressivo, percebemos uma visão inicial da OCDE que abrange situações envolvendo a redução da carga tributária. Essa redução, por sua vez, corresponderia a situações de evasão, elusão, ou planejamentos tributários que poderiam ser considerados legítimos, mas que aumentam a diferença entre o tributo legalmente cobrado e o que acaba sendo efetivamente arrecadado. Isso acaba impondo às Administrações Tributárias uma preocupação de identificar e combater tais situações.

5.2 Relatório “Estudo sobre o Papel dos Intermediários Tributários”¹²⁰ – 2008

Atendendo ao que foi apresentado na Declaração de Seoul (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2006), o FTA elaborou o

¹¹⁸ Further developing the directory of aggressive tax planning schemes so as to identify trends and measures to counter such schemes.

¹¹⁹ Examining the role of tax intermediaries (e.g. law and accounting firms, other tax advisors and financial institutions) in relation to non-compliance and the promotion of unacceptable tax minimization arrangements.

¹²⁰ Study into the Role of Tax Intermediaries

relatório “Estudo sobre o Papel dos Intermediários Tributários” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008), doravante Relatório de 2008.

O Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) apresenta o planejamento tributário agressivo como um risco a ser gerenciado pelas Administrações Tributárias e que normalmente requer o envolvimento de um especialista tributário. Esse especialista tributário faz o papel do intermediário tributário e corresponde, a título de exemplo, escritórios de advocacia, empresas de consultoria, escritórios de contabilidades, *big fours*, entre outros.

O Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008, p. 5, tradução nossa) busca analisar “o papel que esse intermediário tributário desempenha com relação no *compliance* tributário e na promoção de arranjos de minimização tributária.”¹²¹. Ademais, aponta que os intermediários tributários que promovem e elaboram planejamentos tributários agressivos desempenham “um papel que tem um impacto negativo no sistema tributário.”¹²² (OCDE, 2008, p. 5, tradução nossa).

A relação entre os contribuintes, a Administração Tributária e os intermediários tributários é analisada ao longo do Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008), e uma das conclusões é a necessidade de uma visão mais ampla do papel dos intermediários tributários, inclusive para influenciar o comportamento deles. Os intermediários tributários são vistos como fornecedores do PTA, enquanto que os contribuintes seriam o lado da demanda.

Sobre o Relatório de 2008, Oliveira (2018, p. 104) destaca a sua importância no desenvolvimento da relação entre contribuintes e Administração Tributária:

O relatório “Study into the role of tax intermediaries” pode ser considerado um divisor de águas nas relações entre fisco e contribuintes. Incitava as autoridades fiscais a desenvolver uma melhora na relação com os contribuintes por meio de mecanismos de cooperação e confiança mútua. A essa nova relação denominou-se “relação aprimorada” (“*enhanced relationship*”), para distingui-la da relação de confronto então existente entre o fisco e contribuintes, também denominada de “relação básica”.

Um ponto interessante do Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) é a existência de um

¹²¹ the role these tax intermediaries play in tax compliance and the promotion of tax minimisation arrangements.

¹²² a role that has a negative impact on tax systems.

glossário em anexo contendo algumas definições, entre as quais consta a definição de planejamento tributário agressivo e de “arranjos de minimização tributária inaceitáveis”¹²³.

A expressão “arranjos de minimização tributária inaceitáveis” tinha sido usado na Declaração de Seoul (2006), e no Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008, p. 88) é destacado que o grupo de estudo percebeu que a expressão não seria a mais correta devido às estruturas legais dos Estados que participam do FAT. Assim, concluem que a expressão planejamento tributário agressivo é a mais correta.

Sobre o planejamento tributário agressivo, o Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008, p. 87, tradução nossa) afirma que “refere-se a duas áreas de preocupação para as Administrações Tributárias”¹²⁴:

- **Planejamento envolvendo uma posição tributária que seja defensável, mas tenha consequências não intencionais e inesperadas de receitas fiscais.** As preocupações dos órgãos de receita referem-se ao risco de que a legislação tributária possa ser mal utilizada para alcançar resultados que não foram previstos pelos legisladores. Isso é exacerbado pelo período muitas vezes longo entre o tempo que esquemas são criados e vendidos, e o momento em que os órgãos de receita os descobrem e a legislação de remediação é promulgada.¹²⁵
- **Tomar uma posição fiscal que seja favorável ao contribuinte sem divulgar abertamente que há incerteza se questões significativas na declaração do tributo estão de acordo com a lei.** As preocupações dos órgãos de receita referem-se ao risco de os contribuintes não divulgarem sua opinião sobre a incerteza ou o risco assumido em relação às áreas nebulosas da lei (às vezes, os órgãos de receita nem sequer concordam que há dúvida sobre a aplicação do direito).¹²⁶

Pela leitura dessas duas áreas de preocupação e que corresponderiam a um planejamento tributário em sentido mais amplo, podemos entender que no primeiro caso o planejamento é defensável, e, portanto, a Administração Tributária não poderá desconsiderá-lo, contudo, deverá promover as necessárias mudanças na legislação tributária buscando

¹²³ unacceptable tax minimisation arrangements.

¹²⁴ refers to two areas of concern for revenue bodies.

¹²⁵ **Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences.** Revenue bodies’ concerns relate to the risk that tax legislation can be misused to achieve results which were not foreseen by the legislators. This is exacerbated by the often lengthy period between the time schemes are created and sold and the time revenue bodies discover them and remedial legislation is enacted.

¹²⁶ **Taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law.** Revenue bodies’ concerns relate to the risk that taxpayers will not disclose their view on the uncertainty or risk taken in relation to grey areas of law (sometimes, revenue bodies would not even agree that the law is in doubt).

afastar a lacuna constatada. Em outras palavras, o planejamento tributário na primeira situação é agressivo porque acarreta uma redução da carga tributária não desejada, decorrendo em um aumento entre o montante tributário que seria legalmente devido e o efetivamente coletado.

Já no segundo caso, o planejamento tributário é agressivo também em razão do seu resultado não ser esperado, além de aumentar a diferença entre o tributo legalmente devido e o que é efetivamente arrecadado. Porém, essa segunda situação de PTA não é defensável, e, nesse caso, poderíamos estar tanto diante de uma evasão fiscal como uma elusão fiscal.

Sobre esse conceito, Xavier (2016, p.38) afirma que seriam duas vertentes:

- Numa primeira vertente, o planejamento é descrito como uma situação fiscal que, apesar de ser lícita, revela consequências inesperadas ao nível das receitas fiscais. É revelada grande preocupação ao nível dos comportamentos mal-intencionados e a procura de resultados não desejados pelo legislador;
- Numa segunda vertente, é descrito como uma posição fiscal favorável ao contribuinte sem revelar abertamente que há incertezas em questões de retorno fiscal de acordo com a lei.”

Outro ponto que é importante ressaltar é que, entre os intermediários tributários, o Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) dá uma atenção especial para os bancos de investimento, propondo, ao final, a elaboração de estudos adicionais sobre “[...] o papel que os bancos desempenham na elaboração e implementação de planejamentos tributários agressivos e como isso se relaciona com as suas amplas atuações comerciais.”¹²⁷ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008, p. 56, tradução nossa). Uma das razões pela qual os bancos são considerados intermediários tributários de destaque é porque, muitas das vezes, eles também são os contribuintes, já que usam dos próprios planejamentos tributários agressivos.

5.3 Relatório “Estrutura para Código Voluntário de Conduta para Bancos e Órgãos da Receita”¹²⁸ – 2010

O FTA realizou o Sexto Encontro do Fórum da OCDE de Administrações Tributárias nos dias 15 e 16 de setembro de 2010, em Istambul, na Turquia. Desse encontro, resultou o

¹²⁷ [...] the role banks play in designing and implementing aggressive tax planning and how this relates to their wider commercial activities

¹²⁸ Framework for Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies

Relatório “Estrutura para Código de Conduta Voluntária para Bancos e Órgãos da Receita”, doravante Relatório de 2010 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2010).

O Relatório de 2010 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2010) sobre *compliance* bancário é uma continuidade do Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) que tratou dos intermediários tributários, notadamente na ideia de “relação aprimorada” entre a Administração Tributária e a instituição financeira. O Relatório de 2010 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2010) objetiva apresentar uma estrutura para um código de conduta dos bancos no que se refere ao cumprimento das obrigações tributárias. Em outras palavras, corresponde a um código de condutas para *compliance* tributário bancário.

Entre os princípios que são apontados no Relatório de 2010 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2010) como necessários para o aprimoramento da relação entre os bancos e a Administração Tributária, destacam-se o não envolvimento em planejamentos tributários agressivos bem como a prestação de informações à Administração Tributária quando surgirem incertezas com relação validade de tais planejamentos. Desse modo, a não utilização ou intermediação de planejamentos tributários agressivos é um dos comprometimentos que fazem parte da estrutura desse código de conduta voluntária entre os bancos e a Administração Tributária.

5.4 Relatório “Combatendo Planejamentos Tributários Agressivos através de Transparência e Divulgação Melhoradas”¹²⁹ – 2011

Em fevereiro de 2011, a OCDE publicou o relatório sobre iniciativas de divulgação intitulado “Combatendo Planejamentos Tributários Agressivos através de Transparência e Divulgação Melhoradas”, Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b). O relatório tinha como função apresentar orientações sobre a elaboração de normas obrigatórias de divulgação de planejamentos tributários, ressaltando as vantagens para a Administração Tributária obter informações oportunas, direcionadas e abrangentes.

¹²⁹ Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure

Cabe enfatizarmos que o foco principal do Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b) corresponde à análise das normas de divulgação de planejamentos tributários, fornecendo uma visão geral de algumas dessas normas utilizadas em alguns países membros da OCDE (Canadá, Irlanda, Portugal, Reino Unido, Estados Unidos, Nova Zelândia, etc). O Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b) conclui que as normas de divulgação de planejamentos tributários agressivos tem a vantagem de antecipar uma resposta da Administração Tributária por meio da introdução de medidas específicas para o seu combate.

No que tange à evolução dos trabalhos da OCDE sobre o planejamento tributário agressivo, Caldas (2015, p. 53) ressalta que surge uma constatação na necessidade de acesso a informações por parte da Administração Tributária para a adoção de medidas necessárias. Além do mais, essas informações, a serem prestadas tanto pelos contribuintes como por intermediários, poderiam ser obtidas tanto de maneira compulsória como voluntária, por intermédio de uma colaboração entre fisco e contribuinte, pautada principalmente na boa-fé.

O Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b) apesar de não apresentar um conceito de PTA, deixa claro que a ideia até então desenvolvida pela OCDE, principalmente no Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) sobre intermediários tributários, continuava a mesma. Outrossim, o Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b, p. 12, tradução nossa) afirma em seu início que “ao longo dos anos, vários países testemunharam a proliferação de esquemas de planejamento tributário agressivo e teriam desenvolvido diversas respostas para combater o risco dessa proliferação para a suas bases tributárias.”¹³⁰. Essas respostas à proliferação de planejamentos tributários agressivos, segundo o Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b, p. 12, tradução nossa), abrangeriam desde “normas antielusivas, específicas e gerais até regimes de penalidades para contribuintes e promotores de esquemas”¹³¹.

Notamos que ao incluir como resposta a certos planejamentos tributários agressivos a aplicação de normas gerais e específicas antielusivas, o Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO

¹³⁰ Over the years, many countries have witnessed a proliferation of aggressive tax planning schemes and have developed various responses to address the risk such proliferation poses to their tax base.

¹³¹ targeted or general anti-avoidance rules to new penalty regimes for taxpayers and scheme promoters.

PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b) ratifica a posição, acima apresentada, que o planejamento tributário agressivo abrange também a figura do planejamento tributário abusivo, pelo menos nesse momento em que é visto de maneira ampla, como um conceito guarda-chuva. Isso porque, conforme cediço, as normas antielusivas, sejam elas gerais ou específicas, são elaboradas para o combate aos planejamentos tributários abusivos, e que possuem como característica a artificialidade.

De outro modo, também observamos que quando o Relatório de 2011 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011b) apresenta como resposta ao planejamento tributário agressivo um novo regime de penalidades, tanto para o contribuinte como para o promotor do esquema (o intermediário tributário), está confirmando que o PTA abrange também os casos de evasão, posto que, nesse último caso, a forma de combate é por meio de penalidades à infração constatada.

5.5 Relatório “Utilização de perdas corporativas através de planejamento tributário agressivo”¹³² – 2011

Outro relatório publicado pela OCDE em 2011 é o Relatório de “Utilização de perdas corporativas através de planejamento tributário agressivo”, Relatório 2011a (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011a).

No prefácio do Relatório 2011a (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011a, p. 3, tradução nossa), é destacado que houve um aumento considerável de planejamentos tributários agressivos que se utilizam de perdas corporativas, “[d]evido à recente crise financeira e econômica”¹³³. Ademais, “o relatório lida com perdas reais e artificiais, bem como com a emissão de múltiplas deduções da mesma perda, tipicamente através de arranjos de incompatibilidade híbrida”¹³⁴ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011a, p.3, tradução nossa).

Segundo Caldas (2015, p. 54, grifo da autora) nesse relatório, “a OCDE assumidamente afirma que o âmbito do relatório abrange ‘tanto **as perdas reais como**

¹³² Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning.

¹³³ Due to the recent financial and economic crisis.

¹³⁴ The report deals with both real and artificial losses, as well as with the issue of multiple deductions of the same loss, typically through hybrid mismatch arrangements.

artificiais, bem como várias deduções de uma mesma perda (**real ou artificial**)”, concluindo que o PTA, ali tratado, refere-se não apenas a “situações artificiais”, que corresponderiam ao planejamento tributário abusivo, mas também a situações reais, “que conduzem igualmente a um resultado desfavorável, que colocam em causa o pagamento da justa quota-parte (*tax fair share*) pelo contribuinte” (CALDAS, 2015, p. 54).

Logo, mais uma vez podemos constatar que o planejamento tributário agressivo, mencionado nos relatórios da OCDE, dispõe a respeito de planejamentos tributários que envolvem a perda da arrecadação tributária que também podem envolver operações artificiais (considerados planejamentos tributários abusivos) e incompatibilidades híbridas (que não se enquadram como planejamentos tributários abusivos ou evasão fiscal).

O Relatório de 2011a (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011a) destaca que uma das formas de combate ao planejamento tributário agressivo sobre as perdas corporativas é a utilização de normas gerais e específicas antielusivas, negando os benefícios tributários aos contribuintes. Além disso, é também destacado que “[...] engajamento antecipado entre contribuintes e autoridades tributárias por meio de programas de *compliance* cooperativo resultou em alguns esquemas não serem implementados pelos contribuintes” ¹³⁵ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011a, p.11). Isso quer dizer que, entre as medidas que são tomadas, existem as medidas votadas para combater os planejamentos tributários agressivos que também são abusivos (por meio das normas antielusivas, específicas e gerais) bem como existem aqueles planejamentos tributários que, apesar de serem considerados agressivos, apenas apontam as mudanças que a Administração Tributária deve promover na legislação para evitar a perda na arrecadação.

5.6 Relatório “Compliance Cooperativo: uma estrutura de relacionamento aprimorado para compliance cooperativo”¹³⁶ – 2013

O Relatório “Compliance Cooperativo: uma estrutura de relacionamento aprimorado para compliance cooperativo”, Relatório de 2013, é uma continuidade do Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) sobre intermediários tributários.

¹³⁵ [...] early engagement between taxpayers and tax authorities through co-operative compliance programmes has resulted in some schemes not being implemented by the taxpayer.

¹³⁶ Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance.

Segundo se observa pela leitura do prefácio do Relatório de 2013 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2013c), a busca pelo aperfeiçoamento do compliance cooperativo, além de um objetivo já traçado desde o Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008), é também uma exigência do Relatório “Abordando a erosão da base e a alocação de lucros”¹³⁷ da OCDE, que corresponde a um dos primeiros documentos do Projeto BEPS. Nesse sentido, a partir da “relação aprimorada” entre a Administração Tributária e os contribuintes, oriunda do Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008), várias foram as experiências de países em que se buscou um compliance cooperativo entre aqueles. Nesse sentido, destacamos o sumário executivo do Relatório de 2013 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2013c, p. 13, tradução nossa) onde afirma-se que: “[e]ste relatório é baseado em um estudo detalhado das experiências práticas de países que desenvolveram programas de conformidade cooperativa e a visão da comunidade empresarial.”¹³⁸.

Ao final, após a análise de alguns programas de cooperação entre a Administração Tributária e os contribuintes, a conclusão a que o Relatório de 2013 chega é que a expressão “relação aprimorada”¹³⁹ deveria ser substituída por “compliance cooperativo”¹⁴⁰ buscando, destarte, demonstrar a necessidade de uma conformidade com as normas tributárias por meio de transparência e assegurando uma certeza para o contribuinte somada a uma redução no custo do compliance tributário.

Uma das conclusões a que chega o Relatório de 2013 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2013c, p. 87, tradução nossa) é que “[...] a relação de compliance cooperativo não impede conflitos entre órgãos da receita e contribuintes sobre a aplicação do direito a um grupo de fatos particulares. Contudo, na prática, a incidência desse tipo de disputa é provável de ser baixa e rápida.”¹⁴¹.

Observamos, assim, que o compliance tributário é uma das formas de combater o planejamento tributário agressivo, no sentido de evitar a sua utilização pelos contribuintes. Calderón Carrero e Quintas Seara (2016, p.212, tradução nossa) advertem que o relatório “[...]”

¹³⁷ Addressing Base Erosion and Profit Shifting.

¹³⁸ This report is based on a detailed study of the practical experiences of countries that have developed co-operative compliance programmes and the views of the business community.

¹³⁹ enhanced relationship

¹⁴⁰ co-operative compliance

¹⁴¹ [...] a co-operative compliance relationship does not preclude conflicts between revenue bodies and taxpayers about the application of the law to a particular set of facts.

não entra em detalhes sobre a definição do conceito de planejamento tributário agressivo, embora, desenvolva várias ideias relacionadas ao padrão de conformidade de acordo com o espírito da lei na área de programas cooperativos de conformidade tributária”¹⁴². Assim, não obstante a relação com o planejamento tributário agressivo, o Relatório de 2013 não trata especificamente do tema ou de sua definição, mas tão somente faz uma análise do compliance cooperativo, como uma forma de evitar o planejamento tributário agressivo.

5.7 Relatório “Planejamento Tributário Agressivo com base no Hedge Pós-Tributação”¹⁴³ – 2013

O Relatório “Planejamento Tributário Agressivo com base no Hedging Pós-Tributação” de 2013, doravante Relatório de 2013b, segue o mesmo padrão do relatório sobre a utilização de perdas corporativas no sentido de apontar uma forma de planejamento tributário agressivo que é comumente utilizada (inclusive com esquemas catalogados no Diretório de Planejamento Tributário Agressivo da OCDE), bem como quais as medidas vem sendo tomadas para combater essa forma de PTA.

Explicando o que vem a ser o *hedging* pós-tributação, o Relatório de 2013b (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2013b, p. 7, tradução nossa) afirma que:

Em termos gerais, o hedging pós-tributação consiste em assumir posições opostas por um valor que leva em conta o tratamento fiscal dos resultados dessas posições (ganhos ou perdas) de forma que, após a dedução do tributo, o risco associado a uma posição é neutralizado pelos resultados da posição oposta¹⁴⁴.

O Relatório de 2013b aduz que o *hedging* pós-tributação, em si, não é agressivo, mas, ele pode ser usado como um instrumento de planejamento tributário agressivo que por meio de complexas combinações de instrumentos financeiros obtém vantagens tributárias.

Ocorre que o próprio relatório deixa claro que existe uma dificuldade das Administrações Tributárias em “[...] desenhar uma linha entre o *hedging* aceitável e o *hedging*

¹⁴² [...] does not go into detail on the definition of the concept of aggressive tax planning, although it does develop various ideas related to the standard of compliance according to the spirit of the law in the area of cooperative tax compliance programmes.

¹⁴³ Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging

¹⁴⁴ In general terms, after-tax hedging consists of taking opposite positions for an amount which takes into account the tax treatment of the results from those positions (gains or losses) so that, on an after-tax basis, the risk associated with one position is neutralised by the results from the opposite position.

não aceitável”¹⁴⁵ (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2013b, p. 8, tradução nossa).

Segundo o Relatório 2013b (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2013b), a Administração Tributária possui estratégias tanto para a detecção como para responder aos esquemas de planejamento tributário agressivo envolvendo *hedging* pós-tributação. Entre as estratégias de detecção destaca-se normas de divulgação obrigatória, auditorias, entre outras. Já as estratégias de resposta seriam as normas gerais e específicas antielusivas, buscando negar ou limitar benefícios tributários obtidos pelos esquemas.

Assim, apontamos que, no caso de planejamentos tributários agressivos que se utilizam de *hedging* pós-tributação e são considerados inaceitáveis, já existe uma resposta da Administração Tributária que acaba afastando o benefício tributário almejado. Essa norma tributária pode ser, por exemplo, uma norma antielusiva geral ou específica. Nesse caso, o esquema seria considerado um planejamento tributário abusivo.

5.8 Projeto BEPS – Ação 12 e Ação 06 (esta segunda com relação à norma PPT)

Segundo a OCDE (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2019a, tradução nossa), “[a] erosão na base e alocação de lucros (BEPS) refere-se a estratégias de elusão tributária que exploram lacunas e incompatibilidade nas normas tributárias para transferir artificialmente os lucros para locais de baixa ou nula tributação”¹⁴⁶.

Assim, percebemos que a OCDE por meio do Projeto BEPS chegou a uma conceituação próxima à ideia de planejamento tributário agressivo em sentido mais estrito, relacionado tão somente com a dupla não tributação não intencional decorrente da incompatibilidade de normas internas de Estados soberanos.

A expressão planejamento tributário agressivo utilizada pela OCDE nos relatórios anteriormente analisados estão mais próximas de um conceito de planejamento tributário agressivo amplo, ou guarda-chuva, utilizando-se a ideia apresentada por Dourado (2015).

¹⁴⁵ drawing a line between acceptable and non-acceptable after-tax hedging.

¹⁴⁶ Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps in the architecture of the international tax system to artificially shift profits to places where there is little or no economic activity or taxation.

Dentro desse contexto, duas ações do Projeto BEPS se destacam na presente pesquisa. A primeira delas, já analisada no capítulo sobre a dupla não tributação, é a Ação 06 que trata do uso impróprio de tratados tributários e deixa claro o combate a dupla não tributação não intencional. Ademais, a Ação 06 também visa combater o planejamento tributário abusivo recomendando a inclusão de uma norma geral antielusiva (PPT) e uma norma específica antielusiva (LOB) nos tratados tributários.

A outra é a Ação 12 que trata da implementação da normas de divulgação de planejamentos tributários agressivos, aqui em um sentido mais abrangente.

Passemos então a traçar algumas considerações sobre cada uma dessas ações.

5.8.1 A Ação 06 – Relatório Final de 2015

Uma vez que já fizemos algumas considerações sobre a Ação 06 referentes à dupla não tributação, entendemos que nesse momento é importante analisarmos a recomendação referente à implementação de uma norma geral antielusiva nos tratados tributários chamada de *Principal Purpose Test (PPT)*. A *PPT Principal Purpose Test*, que consiste em uma norma geral antielusiva buscando atingir aquelas situações em que há um planejamento tributário que utiliza-se de vantagens tributárias de maneira indevida, e que não são detectados ou efetivamente combatidos pela LOB.

A Convenção Modelo da OCDE, versão 2017, inclui um novo artigo 29, de cujo parágrafo 9, consta a PPT, com a seguinte redação (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2017, p. 50, tradução nossa):

Não obstante as demais disposições da presente Convenção, um benefício nos termos desta Convenção não poderá ser concedido em relação a um item de receita ou capital se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais objetivos de qualquer acordo ou transação que resultaram direta ou indiretamente nesse benefício, a menos que seja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e o propósito da disposição relevante desta Convenção.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.

Sem buscar aprofundar demais na questão do planejamento tributário abusivo, mas tão somente para conseguirmos diferenciá-lo do planejamento tributário agressivo, percebemos que um dos requisitos é que a obtenção de vantagens tributárias seja um dos principais objetivos do planejamento tributário.

Lado outro, podemos entender que, quando se fala em “um dos principais objetivos”, o planejamento tributário pode ter um objetivo que não seja apenas a obtenção de vantagem tributária, e, por causa disso, apontá-lo como artificial tornar-se-ia mais difícil.

Nesse caso, uma forma de entender seria que o planejamento tributário, no caso, não seria abusivo, mas combateria uma dupla não tributação não desejada, e, portanto, deveria ser desconsiderado por meio da norma PPT. Contudo, não concordamos com tal entendimento e passamos a explicar as razões para tanto.

Em sua parte final, a norma PPT adverte que “[...] a menos que seja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias estará de acordo com o objeto e o propósito da disposição relevante desta Convenção.” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2017, p. 50, tradução nossa)¹⁴⁸. Essa advertência é justamente uma inversão do ônus da prova, impondo ao contribuinte o dever de demonstrar que o estrutura não é artificial e comporta substância. Dese modo, caso demonstre que não há a artificialidade, a norma PPT não deve ser aplicada. Portanto, a norma PPT deve ser entendida como uma norma geral antielusiva, e portanto direcionada a planejamentos tributários abusivos e não agressivos.

5.8.2 A Ação 12 – Relatório Final de 2015

A Ação 12 do Projeto BEPS trata da necessidade de serem prestadas informações através de regras de divulgação obrigatória, uma vez que reconhece os benefícios dos instrumentos criados para aumentar o fluxo de informações que apresentem riscos tributários para as Administrações Tributárias.

O Relatório Final de 2015 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015b) apresenta uma “estrutura modular” (*modular framework*) que serve como base para que Estados que não possuem regras de divulgação obrigatória possam criá-las com o fim de obter informações prévias sobre planejamentos

¹⁴⁸ [...]unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.

tributários agressivos. É importante destacar que o próprio relatório informa, em seu sumário executivo, que a “estrutura modular” apresentada não significa um padrão mínimo para as regras de divulgação obrigatória, podendo os Estados simplesmente utilizarem como um padrão ou não.

Ao decidirem por utilizar as recomendações do relatório, os países ainda poderão flexibilizar as regras de divulgação obrigatória aplicando uma “carga de conformidade” de acordo com os seus contribuintes.

O regime de informações obrigatórias deve seguir algumas orientações apresentadas no relatório que correspondem aos seus princípios e objetivos. O regime deve ser claro e de fácil entendimento; balancear custos de conformidade dos contribuintes com os benefícios obtidos pelas Administrações Tributárias; apontar de maneira precisa os esquemas que devem ser informados; devem ser flexíveis e dinâmicos a ponto de permitir que a Administração Tributária se ajuste ao sistema para prevenir e responder a novos riscos; e assegurar que as informações coletadas estão e serão usadas de maneira correta e efetiva.

O objetivo principal é o aumento da transparência por meio da entrega às Administrações Tributárias de informações iniciais concernentes ao uso de potenciais esquemas de planejamento tributários agressivos ou abusivos, e, identificar quem está promovendo tais planejamentos e os seus usos.

Outro objetivo do regime de informações obrigatórias é justamente fazer com que os contribuintes pensem melhor antes de realizar esquemas sabendo que os mesmos deverão ser informados. Dois objetivos principais podem ser destacados. Em primeiro lugar o aumento da transparência para a Administração Tributária, e, em segundo lugar, um maior cuidado dos contribuintes ao planejarem a realização de esquemas que serão revelados.

O relatório apresenta algumas considerações no sentido do que é preciso para que o regime de informações obrigatórias tenha sucesso. Neste sentido sugere pontos relacionados a quem reportar; o que reportar; quando reportar; e as consequências da falta de apresentação de informações.

Com relação a quem reportar, o relatório sugere que a obrigação seja tanto do contribuinte como de quem está promovendo o planejamento (seriam os intermediários), ou pelo menos um deles.

Se o planejamento tributário possuir características genéricas ou específicas acarretará a obrigação de informá-lo. Essas características genéricas poderiam ser, por exemplo, requerimentos de confidencialidade ou pagamento de prêmios. Já para as situações

específicas, o alvo seria uma situação específica relacionada a áreas particulares como, por exemplo, no caso de perdas.

Há, ainda, o estabelecimento de mecanismos para rastrear informações prestadas pelos contribuintes e associá-las às informações prestadas por quem promoveu os planejamentos tributários, como forma de identificar quem são os usuários dos esquemas. Normas que já fazem isto identificam os esquemas por meio de numeração ou de lista de clientes daqueles que promovem os esquemas.

No caso de esquemas tributários internacionais é fato, inclusive destacado pelo relatório, que a complexidade aumenta, envolvendo planejamentos específicos para cada situação e que abrangem benefícios tributários de diferentes jurisdições, além de envolver um número maior de partes. Dessa forma, o relatório apresenta algumas considerações específicas para os esquemas tributários internacionais.

É importante notar que aqui a noção de planejamento tributário é no sentido amplo, correspondendo ao planejamento que deve ser informado à Administração Tributária. Contudo, esses planejamentos que são informados não necessariamente são abusivos, podendo tratar-se de planejamentos legítimos. Nesse sentido, o Relatório Final de 2015b (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015b, p. 85) afirma o seguinte:

Os regimes obrigatórios de divulgação destinam-se a obter informações precoces sobre o planejamento tributário agressivo (ou potencialmente abusivo), que muitas vezes se aproveita das lacunas da lei ou usa disposições legais para fins para os quais não foram planejadas. Em comparação com a evasão fiscal, a fraude fiscal (ou evasão fiscal) tem um objeto e um escopo diferentes.¹⁴⁹

Vale destacar que o Relatório Final de 2015b (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015b), sempre quando faz referência à norma de divulgação obrigatória, fala sobre esquemas de planejamento tributário potencialmente agressivos ou abusivos. Isso quer dizer que, os esquemas de planejamento tributário divulgados podem ser tanto agressivos como abusivos, fazendo, claramente, uma distinção entre as duas espécies. Uma das distinções que o Relatório Final de 2015b (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015b) aparenta constatar é que no planejamento tributário agressivo (que não seria abusivo)

¹⁴⁹ Mandatory disclosure regimes are intended to obtain early information about aggressive (or potentially abusive) tax planning which often takes advantage of loopholes in the law or uses legal provisions for purposes for which they were not intended. Compared to tax avoidance, tax fraud (or tax evasion) has a different object and scope.

há o aproveitamento de lacunas da lei. Nesse mesmo sentido, seriam aqueles planejamentos tributários agressivos, destacados no Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) sobre intermediários tributários, onde, em uma primeira vertente, o PTA seria a utilização de uma norma obtendo vantagens tributárias, mas que seria, ao mesmo tempo, defensável, não havendo ilegitimidade, e que a Administração Tributária deverá promover alterações na legislação tributária para impedir a sua utilização.

Contudo, os esquemas de planejamento tributário que seriam divulgados e considerados como abusivos, combatidos, portanto, por meio de normas antielusivas, não seriam chamados pelo Relatório de 2015b (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015b) como PTA, o que se esperava posto que se enquadrariam na segunda vertente de PTA oriunda do Relatório de 2008 (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008) sobre intermediários tributários. Nesse caso, eles são apenas chamados de planejamentos tributários abusivos, e, o termo que o Relatório de 2015b (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015b) utiliza para referir-se aos dois é “esquemas divulgados” (*reportable schemes*).

6 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E AGRESSIVO NOS DOCUMENTOS DA UE

O planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspectos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais. Pode assumir diversas formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado da residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de impostos no Estado de residência).
(UNIÃO EUROPEIA, 2012c, p. 2)

Já com relação às medidas adotadas pela União Europeia, é importante fazermos um paralelo entre o planejamento tributário abusivo e o planejamento tributário agressivo, para apontar eventuais diferenças entre as duas categorias. É preciso saber então qual é a ideia de abuso no direito europeu, e como ele é aplicado em matéria tributária. Para isso, é imprescindível a análise de dois julgados do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), conhecidos como *Caso Halifax* e *Caso Cadbury Schweppes*, uma vez que esses precedentes serviram de base para uma posterior positivação legislativa, por meio de uma diretiva, da norma geral antielusiva da UE. Além disso, a UE também apresentou recomendações sobre o planejamento tributário agressivo e como combatê-lo, e com isso apresentou um conceito que pode ser visto como uma versão estrita do PTA.

6.1 Princípio do Abuso na jurisprudência do TJUE e casos mais relevantes (*Halifax* e *Cadbury Schweppes*)

Para investigarmos a norma geral antielusiva no Direito Tributário da União Europeia, é preciso iniciar estudando o princípio do abuso do Direito Europeu. O princípio do abuso no Direito Europeu começou a ser utilizado pelos julgamentos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para evitar o uso indevido das liberdades fundamentais objetivando a obtenção de vantagens tributárias.

Palao Taboada (2017) faz uma cronologia dos julgamentos realizados pelo TJUE que decidiram analisar questões envolvendo abuso de direito na área tributária tendo como contrapartida a liberdade de estabelecimento dentro do mercado europeu. Para Palao Taboada (2017, p. 17, tradução nossa): “O desenvolvimento da doutrina do TJUE sobre o abuso de

direito ocorre por meio de uma série de decisões que se inicia no caso *Emsland-Stärke* e culmina em duas decisões capitais, a dos casos *Halifax* e *Cadbury Schweppes*¹⁵⁰.

Palao Taboada (2017, p. 17) conta que no caso *Emsland-Stärke*, o Fisco alemão estaria cobrando de uma empresa a devolução de uma restituição sobre exportação de produtos agrícolas. O produto era exportado para a Suíça e o benefício era concedido, mas posteriormente o produto foi exportado novamente para a Alemanha ou para a Itália. Uma vez que o produto era exportado para a Suíça, mas lá não ficava, ou era consumido, e, em seguida, era exportado novamente, o Fisco alemão entendeu que ali, naquela operação, haveria um abuso de direito.

Segundo se infere do próprio acórdão, proferido no dia 14 de dezembro de 2000, o Fisco alemão argumentava que o abuso de direito estaria configurado uma vez que se encontravam os seus três elementos, quais sejam (UNIÃO EUROPEIA, 2000, p. 11609-116010):

- um elemento objectivo, ou seja, a prova de que as condições de uma prestação foram artificialmente criadas, isto é, que a operação comercial não foi realizada com uma finalidade económica, mas exclusivamente para obter do orçamento comunitário os auxílios financeiros que acompanham essa operação. Isso implica uma análise, e efectuar caso a caso, tanto do sentido e do objectivo da regulamentação comunitária em causa como do comportamento de um operador económico prudente que gere os seus negócios respeitando as regras de direito aplicáveis e em conformidade com os usos comerciais e económicos em vigor no sector em causa;
- um elemento subjectivo, ou seja, o facto de a operação comercial em causa ter sido realizada essencialmente para obter um benefício financeiro incompatível com o objectivo da regulamentação comunitária;
- um elemento de direito processual relativo ao ónus da prova. A prova incumbe à administração nacional competente. Contudo, nos casos mais graves de abuso, é admissível mesmo um princípio de prova que conduza eventualmente à inversão do ónus da prova.

O TJUE entendeu que “compete ao órgão jurisdicional nacional averiguar a existência destes dois elementos, cuja prova deve ser produzida nos termos das regras do direito nacional, na medida em que não seja afectada a eficácia do direito comunitário” (UNIÃO EUROPEIA, 2000, p. 11613). Com relação a quais seriam tais elementos que configurariam a prática abusiva, o acórdão entendeu que (UNIÃO EUROPEIA, 2000, p. 11612-11613):

52 A conclusão de que se trata de uma prática abusiva necessita, por um lado, de um conjunto de circunstâncias objectivas das quais resulte que, apesar do respeito

¹⁵⁰ El desarrollo de la doctrina del TJUE sobre el abuso del derecho se lleva a cabo en una serie de sentencias que se inicia por la dictada en el caso *Emsland-Stärke* y culmina en dos decisiones capitales, las de los casos *Halifax* y *Cadbury Schweppes*

formal das condições previstas na legislação comunitária, o objectivo pretendido por essa legislação não foi alcançado.

53 Por outro lado, requer um elemento subjectivo que consiste na vontade de obter um benefício que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção. A existência deste elemento subjectivo pode ser demonstrada, designadamente, pela prova de colusão entre o exportador comunitário, beneficiário das restituições, e o importador da mercadoria no país terceiro.

Nos subtópicos seguintes será visto com maiores detalhes as decisões nos casos *Halifax* e *Cadbury Schweppes*. Caldas (2015) também relatamos uma série de decisões que acabaram definindo o conceito de abuso, e destacando a existência de um princípio geral comunitário antiabuso. Entre as decisões mencionadas, não poderíamos deixar de ter maior destaque o caso *Halifax*, em que Caldas (2015) destaca primeiramente a posição contida no parecer do Advogado Geral Miguel Poiares Maduro, para quem haverá abuso sempre que a finalidade do planejamento é exclusivamente a vantagem tributária (elemento subjectivo), e, em seguida, a posição da decisão segundo a qual a vantagem tributária não precisa ser a finalidade exclusiva do planejamento bastando que seja uma finalidade essencial. Portanto, a decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia apresenta um conceito mais amplo.

Esses dois precedentes merecem destaque na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia na formação de uma ideia de planejamento tributário abusivo. Cabe mencionarmos, entretanto, que existe uma discussão doutrinária se existe uma diferença ou não a respeito do que seria um planejamento tributário abusivo, analisada, com maior detalhes, após a explicação dos casos. Nessa discussão, acompanhamos Dourado (2015a), entendendo que os precedentes podem ser vistos de maneira geral para qualquer tipo de tributação, seja direta ou indireta. Passamos às principais considerações sobre cada um deles.

6.1.1 *Halifax*

No dia 21 de fevereiro de 2006, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) julgou o processo C-255/02 em que se discutiu a questão de planejamento tributário abusivo. O caso *Halifax*, como ficou conhecido, tornou-se um dos principais precedentes sobre elusão tributária na União Europeia.

Palao Taboada (2017, p. 18), explicando o caso *Halifax*, afirma tratar-se de um conjunto complexo de operações realizadas entre uma instituição financeira do Reino Unido (*Halifax*) com outras empresas que seriam suas filiais e, em razão dessas operações, foi

possível a dedução do IVA (imposto sobre valor agregado) que anteriormente a instituição financeira não tinha direito. O Fisco britânico alegou abuso de direito em face de tal operação, e a questão foi apresentada ao TJUE. Palao Taboada (2017, p. 18-19) destaca as conclusões do advogado geral do caso, Póiares Maduro, afirmando que no documento haveria um histórico da jurisprudência do TJUE sobre o abuso do direito, fazendo, inclusive, referência ao caso *Emsland-Stärke*.

Palao Taboada (2017, p. 19, tradução nossa) destaca da opinião do advogado geral, no caso *Halifax*, a passagem onde afirma que “[...] as intenções das partes de obter uma vantagem do direito comunitário são simplesmente dedutíveis da natureza artificial da situação a avaliar à luz de uma série de circunstâncias objetivas”¹⁵¹. Com isso, ainda segundo a opinião do advogado geral, citado por Palao Taboada (2017, p. 19, tradução nossa), o que importaria não seria a intenção das pessoas ao realizarem as operações, mas “[...] o exame das finalidades objetivas das normas comunitárias e das atividades realizadas”¹⁵². Assim, haveria o abuso quando a finalidade fosse tão somente a obtenção de uma economia fiscal.

Com relação à opinião do Advogado-Geral, acima mencionada, transcrevemos trecho onde são examinados os elementos necessários para que o planejamento tributário seja visto como abusivo (UNIÃO EUROPEIA, 2005, p. 1647):

89. A proibição do abuso, como princípio de interpretação, já não é relevante nos casos em que a atividade económica exercida possa ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais da Administração Fiscal. Em tais circunstâncias, interpretar uma disposição jurídica no sentido de que não confere tal vantagem, com base num princípio geral abstracto, seria atribuir à Administração Fiscal um poder discricionário excessivamente amplo para decidir qual dos objetivos de determinada transacção deve ser considerado predominante. Introduziria um elevado grau de incerteza relativamente às legítimas opções dos operadores económicos e afectaria as actividades económicas que claramente merecem protecção, desde que estas se justifiquem, pelo menos em alguma medida, por objectivos comerciais comuns.

Observamos que a obtenção de vantagem tributária em desacordo com o propósito da norma é o que leva ao seu abuso, e consequentemente à desconsideração do planejamento tributário. A ausência da atividade econômica consistiria na artificialidade do esquema.

Sobre o princípio do abuso no âmbito da União Europeia, vale destacarmos as considerações feitas pelo Advogado-Geral M. Póiares Maduro, em suas conclusões sobre o caso *Halifax* (UNIÃO EUROPEIA, 2005, p. 1635-1636):

¹⁵¹ [...] las intenciones de las partes de obtener abusivamente una ventaja del Derecho comunitario son simplemente deducibles del carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas.

¹⁵² [...] el examen de la finalidad objetiva de las normas comunitarias y de las actividades realizadas.

Uma análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça revela, de modo consistente, vários elementos convergentes quanto à noção de abuso no direito comunitário. Começando no contexto das liberdades fundamentais, o Tribunal de Justiça afirmou que não é permitido a uma pessoa subtrair-se abusivamente às normas de um Estado-Membro, com fundamento nessas liberdades.

[...]

A meu ver, desta jurisprudência decorre certamente um princípio geral de direito comunitário. O Tribunal de Justiça resumiu esta mesma ideia, afirmando que ‘os sujeitos da relação jurídica não poderão abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas comunitárias’. Todavia, este princípio, enunciado dessa forma abrangente e bastante circular, não é, em si mesmo, um instrumento útil para apreciar se um direito decorrente de determinada norma comunitária está a ser exercido de forma abusiva. Para o tornar aplicável, é necessária uma doutrina ou um critério mais elaborados a fim de determinar a ocorrência de um abuso.

Segundo o acórdão (UNIÃO EUROPEIA, 2006a, p. 1667), a Administração Tributária teria alegado dois pontos:

Em primeiro lugar, os Commissioners alegaram que uma operação efectuada com o único objectivo de contornar o IVA não constitui em si mesma uma ‘entrega’ ou uma ‘prestação’ nem uma medida tomada no exercício de uma ‘atividade económica’ tal como estes termos da Sexta Directiva devem ser corretamente interpretados. [...]

Em segundo lugar, os Commissioners alegaram que, em conformidade com o princípio geral de direito comunitário que impõe que se evite o abuso do direito, as operações efectuadas com o único objectivo de contornar o IVA não devem ser tidas em conta, mas, em lugar disso, as disposições da Sexta Directiva devem ser aplicadas à verdadeira natureza das operações em questão.

Quando o processo se encontrava para julgamento pelo *VAT and Duties Tribunal*, em Londres, houve a sua suspensão e remessa para o Tribunal de Justiça da União Europeia com a finalidade de decidir sobre questões prejudiciais.

O pedido de remessa continha a seguinte questão para que o TJUE respondesse: “O princípio do abuso do direito, conforme foi desenvolvido pelo Tribunal de Justiça, implica que sejam indeferidos os pedidos das recorrentes de reembolso ou remissão do imposto a montante decorrentes da execução das operações relevantes?” (UE, 2006a, p. 1669).

A decisão proferida pelo TJUE deixou claro que “a aplicação da regulamentação comunitária não pode ser alargada até abranger as práticas abusivas de operadores económicos”, e que “este princípio de proibição de práticas abusivas aplica-se igualmente no domínio do IVA” (UNIÃO EUROPEIA, 2006a, p. 1675). Para em seguida dispor sobre os requisitos necessários para a configuração da prática abusiva (UNIÃO EUROPEIA, 2006a, p. 1676):

Tendo em conta estas considerações, afigura-se que, no domínio do IVA, a verificação da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transponha essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições.

Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal. Com efeito, como precisou o advogado-geral no nº 89 das suas conclusões, a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais.

Percebemos, pois, que a obtenção de vantagem tributária, como finalidade essencial, leva à consideração de existência de abuso e é o que caracteriza o planeamento artificial, devendo, desse modo, ser desconsiderado.

6.1.2 *Cadbury Schweppes*

Entrando no caso *Cadbury Schweppes*, Palao Taboada (2017, p. 20) explica que a discussão ali se refere ao direito de liberdade de estabelecimento de duas filiais de um grupo britânico que se constituíram na Irlanda, com a finalidade de obter um tratamento fiscal mais favorecido. Tal estruturação das operações do grupo empresarial seria considerada uma “montagem puramente artificial”, mas, Palao Taboada (2017, p. 21) afirma que essa expressão já tinha sido utilizada em outros julgamentos do TJUE, citando, entre outros *ICI*, *Lankhorst-Hohorst*, *Lasteyrie du Saillant*, e, *Marks & Spencer*.

O TJUE julgou o caso no dia 12 de setembro de 2006, processo C-196/04 (UNIÃO EUROPEIA, 2006b). Como já dito alhures, neste caso, o que se discutiu foi a estrutura de empresas do grupo empresarial montada para obtenção de vantagens tributárias. Assim, a pergunta que é dirigida ao TJUE foi a seguinte (UNIÃO EUROPEIA, 2006b, p. 8039-8040):

Em primeiro lugar, pergunta se, ao constituir sociedades noutros Estados-Membros e ao dotá-las de capitais apenas com o objetivo de beneficiar de um regime fiscal mais favorável do que o que se encontrava em vigor no Reino Unido, a CS [*Cadbury Schweppes*] utilizou abusivamente as liberdades instituídas pelo Tratado CE.

Com relação aos requisitos necessários para a configuração de planeamento tributário abusivo, o acórdão do Caso *Cadbury Schweppes* dispôs que é necessário para a manutenção do esquema como não artificial, que ele possua um vínculo económico. Assim, no caso, o expediente artificial, relatado pelo julgamento (UNIÃO EUROPEIA, 2006b, p. 8050-

8052)¹⁵³, pode ser afastado quando é apontado um “vínculo económico real com o Estado-Membro de acolhimento”. Além disso, é preciso que o contribuinte (i) demonstre que a obtenção de vantagem tributária não corresponde ao principal (ou um dos principais) objetivo(s) do esquema; e (ii) a existência de atividade económica efetiva (essência sobre a forma).

Em raciocínio similar, o Advogado-Geral Philippe Léger manifestou-se, previamente, no dia 02 de maio de 2006, concluindo que não haverá abuso quando (UNIÃO EUROPEIA, 2006C, p.8030):

[...] se provar que a filial controlada se encontra realmente implantada no Estado de estabelecimento e que as transacções que tenham como efeito uma redução da tributação da sociedade-mãe correspondem a prestações efectivamente realizadas nesse Estado e que não eram destituídas de interesse económico na perspectiva de actividade desenvolvida pela referida sociedade.

Logo, a contribuição desse julgamento para a identificação do abuso foi de fundamental relevância para a jurisprudência do TJUE, apontando os elementos (subjetivo e objetivo) que devem ser analisados.

6.1.3 Considerações finais sobre as decisões e o princípio antiabuso do TJUE

¹⁵³ A legislação relativa às SEC [Sociedades Estrangeiras Controladas] contém determinado número de exceções em que a aplicação da tributação dos lucros das SEC à sociedade residente é afastada. Algumas destas exceções permitem isentar esta última em situações em que a existência de um expediente puramente artificial apenas para efeitos fiscais se mostre excluída. Assim, a distribuição por uma SEC da quase totalidade dos seus lucros a uma sociedade residente traduz a inexistência de intenção desta última de fugir ao imposto no Reino Unido. A realização pela SEC de actividades comerciais exclui, por sua vez, a existência de um expediente artificial desprovido de qualquer vínculo económico real com o Estado-Membro de acolhimento. No caso de não se verificar nenhuma destas exceções, a aplicação da tributação prevista pela legislação relativa às SEC pode ser afastada se o estabelecimento e as actividades da SEC satisfizerem o teste da intenção. Este exige, essencialmente, que a sociedade residente demonstre, por um lado, que a diminuição significativa do imposto no Reino Unido, que resulta das transacções efectuadas entre esta sociedade e a SEC, não constituía o principal objectivo ou um dos principais objetivos dessas transacções e, por outro, que a obtenção de uma redução do referido imposto através de um desvio de lucros na aceção da referida legislação não era a razão principal ou uma das razões principais da constituição da SEC. Com efeito, a verificação da existência de tal expediente [puramente artificial] exige, para além de um elemento subjetivo que consiste na intenção de obter uma vantagem fiscal, que resulte de elementos objectivos que, pese embora o respeito formal dos requisitos previstos pelo direito comunitário, o objetivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento, tal como exposto nos n.ºs 54 e 55 do presente acórdão, não foi atingido (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Dezembro de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Clect., p. I-11569, n.ºs 52 e 53, e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.ºs 74 e 75). [...] Se a verificação de tais elementos conduzir à conclusão de que a SEC corresponde a uma implantação fictícia que não exerce qualquer actividade económica efectiva no território do Estado-Membro de acolhimento, deve-se considerar que a criação desta SEC apresenta o carácter de um expediente puramente artificial. Tal pode ser o caso, designadamente, de uma filial ‘caixa de correio’ ou de ‘fachada’ (v. acórdão de 2 de Maio de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Colect. p. I-2813, n.ºs 34 e 35).

Um ponto interessante da análise de Palao Taboada (2017), sobre a decisão no caso *Cadbury Schweppes*, é mencionar que a decisão faz referência ao caso *Halifax*, no que diz respeito à obtenção de uma vantagem tributária, como requisito para a “montagem puramente artificial”. Entendemos que a referência em questão é um forte argumento para analisar a jurisprudência do TJUE sobre o abuso de direito em matéria tributária de maneira uníssona, sem fazer distinção com relação ao tipo de tributo (se direto, não harmônico, ou indireto, harmônico).

Sobre essa distinção, Palao Taboada (2017, p. 22-23) traça uma diferenciação apontando que a norma abusada pode se referir a uma norma do direito comunitário, ou corresponder a uma transcrição de uma norma de uma diretiva (o que ocorre no caso *Emsland-Stärke* e *Halifax*); ou a norma abusada poderia ser uma norma interna (e é o que ocorre no caso *Cadbury Schweppes*). Palao Taboada (2017, p. 23) ainda destaca que, no caso do primeiro tipo, estaríamos falando de tributos indiretos, sendo tributos harmônicos, enquanto que no segundo caso, estaríamos falando em tributos diretos e, portanto, não harmônicos. Contudo, como um conceito único, Palao Taboada (2017, p. 26) destaca os seguintes autores: Lyal, Kiegebeld, Cerioni, Pistone, Piantavigna, Martín Jiménez, Ramos Muñoz, e, Sanz Gómez.

Após discorrer sobre os diferentes conceitos de abuso formulados por casos julgados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, Dourado (2015a, p. 47) afirma que ainda há inconsistências na jurisprudência e que é preciso que tanto a legislação como os casos legais venham a definir os limites do abuso. Contudo, ela conclui que as condições e os testes que são necessários para a análise do abuso não se referem à obtenção de tecnicidades de determinado sistema tributário, ou da incompatibilidade de dois ou mais sistemas tributários (elemento definidor do planejamento tributário agressivo). Essa utilização de vantagens e lacunas legais em operações transnacionais é abrangida pelo planejamento tributário agressivo (DOURADO, 2015a, p. 48).

Sobre o critério subjetivo, podemos afirmar que estará presente se a operação for considerada uma “montagem puramente artificial”, com uma “ausência” de outro propósito, senão a obtenção de uma economia fiscal, de acordo com Palao Taboada (2017, p. 30). Assim, podemos dizer que a artificialidade seria uma característica do planejamento tributário que tem na obtenção de uma vantagem tributária / economia fiscal sua principal, senão única finalidade (diferentemente do que prevê a norma PPT, oriunda da Ação 06 do Projeto BEPS).

Existe, logicamente, e como já apontado por Palao Taboada (2017, 29), a discussão se a obtenção da vantagem tributária deve ser, para fins de enquadramento da operação como

abusiva, única (não havendo, destarte, outras finalidades), ou se seria apenas essencial (e, nesse caso, outras finalidades poderiam estar presentes). Palao Taboada (2017, 29) afirma que tal discussão restaria pacificada a partir da decisão no caso *Part Service*¹⁵⁴, e, portanto não seria mais relevante. Para a presente pesquisa, tal discussão também não é necessária, motivo pelo qual, entendemos de acordo com a referida decisão, no sentido de que a vantagem tributária deve ser uma finalidade essencial e não a única.

Nessa linha, podemos afirmar que a artificialidade (ou a “montagem puramente artificial”) corresponde a uma situação em que a obtenção de uma vantagem/benefício/economia tributária é a finalidade essencial (principal) da operação ou conjunto de operações.

Em outra ponta, mas que também não teria relevância para o presente trabalho, Palao Taboada (2017, p. 34-35) afirma que existe uma diferenciação nos conceitos de abuso, advindos dos casos *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, no sentido de que haveria um “conceito mais rigoroso” no segundo, incluindo a ideia de simulação. Para Palao Taboada (2017, p. 34-35) essa confusão seria advinda da dificuldade doutrinária de qualificar elusão e evasão tributária, além da existência de elementos semelhantes aos dois institutos.

Palao Taboada (2017, p. 36), ainda apresentando algumas distinções dos casos *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, destaca a doutrina de Piantavigna, afirmando que para esse autor, no primeiro caso, haveria um abuso de normas de direito comunitário secundário, o que corresponderia ao abuso de direito subjetivo, em sentido lato; enquanto que, no segundo caso, o abuso de direito seria em sentido estrito, em que a discussão cinge-se ao abuso das liberdades fundamentais para eludir-se de normas tributárias internas.

Sobre a codificação das normas de combate ao abuso do direito, Palao Taboada (2017, p. 51-52, tradução nossa), destaca a recomendação da União Europeia de combate ao planejamento tributário agressivo, em 2012, e o Projeto BEPS, da OCDE/G20, havendo, nesse período, uma influência recíproca dos trabalhos da UE e da OCDE:

No final de 2012, a Comissão iniciou uma luta contra o "planeamento fiscal agressivo" e, entre outras medidas, recomendou a utilização de uma norma geral antiabuso. No mesmo dia, a Comissão formula uma recomendação sobre o planeamento agressivo, em que, juntamente com outras ações, convida os Estados-

¹⁵⁴ Segundo Palao Taboada (2017, p. 30), o caso *Part Service*, decidido no dia 21 de fevereiro de 2008, teria estabelecido que a vantagem tributária como requisito para a qualificação do planejamento tributário como abusivo, não precisa ser a única finalidade da operação, mas deve ser uma finalidade essencial da operação considerada artificial. Assim, no caso *Halifax*, em que a vantagem tributária tenha sido considerada como a única finalidade da operação, o fato de ali ter sido considerado como abusivo não significa que esse seja o requisito (ser a única finalidade), mas tão somente que o requisito (ser uma finalidade essencial) tenha sido alcançado.

Membros a adoptar uma regra geral antiabuso, em consonância com o modelo proposto. Em sua reunião no mesmo ano no México, o G-20 reitera a necessidade de evitar a erosão das bases tributárias e o deslocamento de lucros e anuncia que acompanhará de perto o trabalho em andamento da OCDE nesse campo. Este é o chamado projeto BEPS da OCDE, pela sigla da frase inglesa erosão básica e mudança de lucro. A partir de agora, o trabalho da UE e da OCDE na luta contra a fraude e a elusão fiscal seguirá caminhos paralelos que se influenciam mutuamente.¹⁵⁵

Sobre a decisão proferida no caso *Cadbury*, Caldas (2015, p. 63) afirma que, ao analisar o planejamento tributário abusivo, o TJUE traçou alguns apontamentos, entre os quais destaca que:

[...] a redução da carga fiscal obtida com base em operações com motivações económicas efetivas resultantes do aproveitamento de disparidade legais é em si mesma admitida, (“trata-se de uma questão de natureza política”, como refere o Advogado Geral no ponto 55 das suas Conclusões).

Com relação ao conceito de abuso formulado pela TJUE, Dourado (2015a, p. 45) ressalta, referindo-se ao caso *Cadbury Schweppes*, que o abuso é visto como uma exceção ao direito de liberdade e, portanto, deve ser interpretado restritivamente, podendo estar ligado tanto à artificialidade como, de maneira concorrente ou cumulativa, à falta de propósito negocial.

Já analisando o conceito de abuso com relação a tributos diretos parcialmente harmonizados, pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, Dourado (2015a, p. 46) destaca o caso *Leur-Bloem* em que ficou decidida a existência de abuso quando as razões fiscais são predominantes para a realização de reestruturação de determinada operação, mesmo que haja razões comerciais. Nesse caso, estava sendo analisada a Diretiva de Fusões da União Europeia (*Merge Directive*).

Por fim, e agora analisando o conceito de abuso da Corte de Justiça Europeia com relação ao IVA, Dourado (2015a, p. 46) foca no caso *Halifax*. Dourado (2015a, p. 46 e 47) aponta que no caso *Halifax*, o Tribunal de Justiça da União Europeia entendeu que haverá abuso, no que se refere a impostos indiretos, quando ficar demonstrado que o acréscimo de

¹⁵⁵ A finales de 2012 la Comisión inicia una lucha contra la «planificación fiscal agresiva» y entre otras medidas recomienda la utilización de una norma general anti-abuso común. El mismo día la Comisión formula una Recomendación sobre la planificación agresiva en la que, junto con otras actuaciones, «invita» a los Estados miembros a adoptar una norma general anti-abuso ajustada al modelo que propone. En su reunión de ese mismo año en México, el G-20 reitera la necesidad de prevenir la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios y anuncia que seguirá atentamente el trabajo en marcha de la OCDE en este campo. Se trata del conocido como proyecto BEPS de la OCDE, por la sigla de la frase en inglés *base erosion and profit shifting*. En adelante los trabajos de la UE y de la OCDE en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal seguirán caminos paralelos que se influencian recíprocamente.

uma vantagem fiscal obtida é contrário à finalidade da lei, bem como tal vantagem é o objetivo essencial da operação realizada.

6.2 Diretiva Juros e Royalties / Diretiva Fusões e Cisões / Diretiva Sociedades-mães/afiliadas

A Diretiva 2003/49/UE, do dia 03 de junho de 2003, é “relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes” (UNIÃO EUROPEIA, 2003). Um dos objetivos da Diretiva 2003/49/UE é a concessão de um tratamento isonômico entre sociedades de Estados-Membros diversos. Assim, em suas considerações, a Diretiva 2003/49/UE (UNIÃO EUROPEIA, 2003) adverte que:

- (1) Num mercado único com as características de um mercado interno, as transacções entre sociedades de Estados-Membros diferentes não deveriam estar sujeitas a condições fiscais menos favoráveis que as condições que se aplicam às mesmas transacções quando efectuadas entre sociedades do mesmo Estado-Membro.
- (2) Este requisito não é actualmente satisfeito no que diz respeito aos pagamentos de juros e royalties. As legislações fiscais nacionais, conjugadas em certos casos com acordos bilaterais ou multilaterais, podem nem sempre assegurar a eliminação da dupla tributação e a sua aplicação acarreta frequentemente formalidades administrativas pesadas e problemas de liquidez para as sociedades envolvidas.
- (3) É necessário assegurar que os pagamentos de juros e royalties sejam sujeitos a uma única tributação num Estado-Membro.
- (4) A abolição da tributação dos pagamentos de juros e royalties no Estado-Membro em que estes últimos são gerados, quer a cobrança se efectue mediante retenção na fonte ou mediante liquidação, constitui a forma mais adequada de eliminar as formalidades e os problemas acima referidos e de assegurar a igualdade de tratamento fiscal entre as transacções nacionais e transacções transfronteiras. É em especial necessário abolir esses impostos no que se refere aos pagamentos efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, bem como entre estabelecimentos permanentes dessas sociedades.

Observamos das considerações que um dos objetivos da Diretiva 2003/49/UE corresponde a evitar a dupla tributação da renda. Além disso, busca-se um tratamento isonômico entre os diversos Estados-Membros da UE. Para atingir esses objetivos, a Diretiva 2003/49/UE dispõe, em seu artigo 1º, ponto 1, o seguinte:

- 1. Os pagamentos de juros ou royalties gerados num Estado-Membro estão isentos de todos os impostos incidentes sobre esses pagamentos no Estado em questão, quer mediante retenção na fonte quer mediante liquidação, desde que o beneficiário efectivo dos juros ou royalties seja uma sociedade de outro Estado-Membro ou um estabelecimento permanente situado noutro Estado-Membro de uma sociedade de um Estado-Membro.

A norma acima transcrita deixa clara a utilização do método de isenção para garantir que não ocorra a dupla tributação. Assim, o Estado da fonte do rendimento deixa de tributar, sendo a tributação possível tão somente no Estado da residência.

Observamos, desse modo, que tais diretivas buscavam, assim como os tratados tributários, evitar a dupla tributação da renda. Contudo, haja vista que começaram a ser usadas de tal forma a alcançar a dupla não tributação da renda (por meio de planejamentos tributários abusivos e agressivos), algumas modificações foram realizadas.

A Diretiva 2009/133/UE (UNIÃO EUROPEIA, 2009), de 19 de outubro de 2009, trata do “regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma Sociedade Europeia (SE) ou de uma Sociedade Cooperativa Europeia (SCE) de um Estado-Membro para outro”¹⁵⁶. Entre as considerações para a criação da Diretiva 2009/133/UE (UNIÃO EUROPEIA, 2009, p. L 310/34- L 310/35) destaca-se:

(2) As fusões, as cisões, as cisões parciais, as entradas de activos e as permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes podem ser necessárias para criar, na Comunidade, condições análogas às de um mercado interno e assegurar deste modo o bom funcionamento daquele mercado interno. Essas operações não deverão ser entravadas por restrições, desvantagens ou distorções resultantes em particular das disposições fiscais dos Estados-Membros. Importa, por conseguinte, prever, para essas operações, regras fiscais neutras relativas à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado interno, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional.

[...]

(5) O regime fiscal comum deverá evitar a tributação das fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas das acções, salvaguardando os interesses financeiros do Estado-Membro da sociedade contribuidora ou adquirida.

[...]

(14) Um dos objectivos da presente directiva é a eliminação dos obstáculos ao funcionamento do mercado interno, com a dupla tributação. Na medida em que a presente directiva não atinja plenamente esse objectivo, os Estados-Membros deverão tomar as medidas necessárias para o alcançar.

Pelas considerações acima apresentadas, fica claro que, assim como as demais diretivas aqui vistas, o objetivo é evitar a dupla tributação da renda e harmonizar o tratamento tributário dado em toda a União Europeia para as situações de fusões e cisões.

A regra consta no artigo 4º da Diretiva 2009/133/UE onde está disposto que “a fusão, a cisão ou a cisão parcial não implicam qualquer tributação das mais-valias determinadas pela

¹⁵⁶ De acordo com a Diretiva 2009/133/UE (UNIÃO EUROPEIA, 2009), “SE” refere-se à “sociedades”, e, “SCE” refere-se a “sociedades cooperativas”.

diferença entre o valor real dos elementos do activo e do passivo transferidos e o respectivo valor fiscal” (UE, 2009, p. L 310/36).

Cabe ainda destacarmos que a Diretiva 2009/133/UE, em seu artigo 15º, possibilita a um Estado-Membro afastar as normas ali previstas nos casos em que vislumbrar situações de elusão ou evasão tributária.

A Diretiva 2011/96/UE, “relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes”, (UE, 2011), foi posteriormente alterada pela Diretiva 2015/121/UE, de 27 de janeiro de 2015 (UE, 2015).

O objetivo e justificativa da Diretiva 2011/96/UE, conforme as considerações (3) e (4) são os seguintes:

(3) O objectivo da presente Directiva é isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respectivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe.

(4) Os agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes podem ser necessários para criar, na União, condições análogas às de um mercado interno e para garantir assim o bom funcionamento desse mercado interno. Essas operações não deverão ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções decorrentes em especial das disposições fiscais dos Estados-Membros. Importa, por conseguinte, estabelecer, para esses agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes, regras fiscais neutras no que se refere à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado interno, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional.

Dessa forma, ao deixar de tributar as sociedades-mães, em face dos dividendos distribuídos por suas sociedades afiliadas, no Estado da Fonte desses rendimentos, haveria, conforme se infere da consideração (3), uma forma de “suprimir” a dupla tributação da renda. Além dessa consequência, haveria também a justificativa de harmonização do tratamento a ser dado para os agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes. A própria diretiva, sobre essa falta de harmonização, ressalta que “as disposições fiscais que regiam as relações entre sociedades-mães e afiliadas de Estados-Membros diferentes variavam sensivelmente de Estado-Membro para Estado-Membro” (UE, 2011).

Nesse contexto, a Diretiva 2011/96/UE, por intermédio de seus artigos 5º e 6º, determina a não tributação dos dividendos na fonte pagos pelas filiais às sociedades mães:

Artigo 5º

Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe estão isentos de retenção na fonte.

Artigo 6º

O Estado-Membro de que depende a sociedade-mãe não pode aplicar uma retenção na fonte sobre os lucros que esta sociedade recebe da sua afiliada.

Sucedem que, da mesma forma como acontece com os tratados internacionais tributários para evitar a dupla tributação da renda, as normas criadas por meio da Diretiva 2011/96/UE, para evitar tanto uma dupla tributação como harmonizar o tratamento em toda a União Europeia, começaram a ser utilizadas em planejamentos tributários que buscavam a dupla não tributação da renda. E, como medida saneadora, a União Europeia editou a Diretiva 2015/121/UE fazendo alterações na Diretiva 2011/96/UE, justamente para afastar algumas práticas não desejadas. Segundo a Diretiva 2015/121/UE (UE, 2015):

- (1) A Diretiva 2011/96/UE do Conselho isenta a retenção na fonte os dividendos e outros tipos de distribuição de lucros pagos pelas filiais às respectivas sociedades-mãe e suprime a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe.
- (2) É necessário garantir que a aplicação da Diretiva 2011/96/UE não seja objeto de práticas abusivas por parte dos contribuintes abrangidos pelo seu âmbito de aplicação.

As alterações realizadas pela Diretiva 2015/121/UE (UE, 2015) estão em seu artigo 1º, cuja redação é a seguinte:

Artigo 1º

Da Diretiva 2011/96/UE, o artigo 1º, nº 2, é substituído pelos seguintes números:

“2. Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.

Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.

3. Para efeitos do nº 2, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.

4. A presente diretiva não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal.”.

As alterações da Diretiva 2015/121/UE (UE, 2015) não correspondem à primeira oportunidade em que se buscou o combate aos planejamentos tributários apontados como abusivos e agressivos. Contudo, entendemos colocá-la nesse primeiro tópico uma vez que ela alterou a Diretiva 2011/96/UE (UE, 2011).

A antiga redação da Diretiva 2011/96/UE, no ponto 2 do artigo 1º, limitava-se tão somente a informar que “a presente directiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos” (UE, 2011).

Dessa forma, percebemos que passa a ficar mais clara uma preocupação em evitar a obtenção de vantagens contrárias ao objetivo da diretiva, que conforme já exposto, é evitar a dupla tributação da renda e conceder um tratamento harmônico e isonômico entre os agrupamentos empresariais. Assim, no caso de planejamentos tributários envolvendo dupla não tributação da renda, pela utilização das normas da Diretiva 2011/96/UE, haverá o afastamento em decorrência dessa obtenção de vantagem não pretendida.

6.3 Comunicação 2012/722/UE / Recomendação 2012/8805/UE / Recomendação 2012/8806/UE

Antes da Diretiva 2015/121/UE, acima mencionada, a União Europeia editou uma série de medidas para o combate a planejamentos tributários sofisticados e que buscavam diminuir as obrigações tributárias de diversas empresas e grupos multinacionais. Entre as medidas do dia 06/12/2012, destacam-se: a Comunicação 2012/722/UE; a Recomendação 2012/8805/UE, no que se refere a medidas a encorajar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governança em matéria fiscal; e a Recomendação 2012/8806/UE, referente ao planejamento tributário agressivo.

Várias medidas são apresentadas para melhorar o uso dos instrumentos vigentes da União Europeia, como formas e alterações para o combate a lacunas da tributação; projeto de acordo entre fraude, mecanismos de reação rápida contra a fraude no IVA; entre outros.

A Comunicação 2012/722/UE aponta como “Novas Iniciativas da Comissão” a “Recomendação sobre planeamento fiscal agressivo”, onde deixa claro que “o planeamento fiscal agressivo pode, assim, ser considerado contrário aos princípios da responsabilidade social das empresas” (UE, 2012a, p. 6).

A Recomendação 2012/8805/UE, que também faz parte do pacote de combate à elusão tributária de 06 de dezembro de 2012, trata de “medidas destinadas a encorajar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governança em matéria fiscal”. A primeira recomendação, referente ao objeto, assevera que “a presente recomendação estabelece critérios que permitem identificar países terceiros que não cumpram as normas mínimas da boa governança no domínio fiscal”, e “enumera igualmente uma série de medidas que os

Estados-Membros podem tomar em relação aos países terceiros não cumpridores e a favor dos países terceiros cumpridores” (UE, 2012b, p. 4).

Entre as medidas, e a título de exemplo, vale mencionar a denúncia do tratado para evitar a dupla tributação da renda, celebrado com país terceiro que seja considerado “não cumpridor das normas mínimas estabelecidas” ao longo da Recomendação 2012/8805/UE (UE, 2012b, p. 6).

Percebemos, desse modo, que a Recomendação 2012/8805/UE, apesar de fazer parte do pacote de medidas para o combate a planejamentos tributários em desacordo com os interesses da União Europeia, não dispõe a respeito do planejamento tributário agressivo, focando-se mais em questões de práticas prejudiciais entre Estados.

A Recomendação 2012/8806/UE, do dia 06 de dezembro de 2012, trata sobre o planejamento tributário agressivo. A definição do que seria o planejamento tributário agressivo pode ser encontrada tanto nas considerações como nos artigos. Os dois primeiros pontos das considerações descrevem o contexto em que surgem os planejamentos tributários agressivos e a sua definição (UE, 2012c, p. 2):

(1) Os países de todo o mundo têm tradicionalmente considerado o planeamento fiscal como uma prática legítima. Mas, ao longo do tempo, as estruturas de planeamento fiscal tornaram-se cada vez mais sofisticadas, tendo-se desenvolvido de forma eficaz em várias jurisdições e possibilitando a transferência dos lucros tributáveis para Estados em que os regimes fiscais são mais favoráveis. Uma das principais características das práticas em causa é de permitir reduzir as obrigações fiscais através de mecanismos que, apesar de estritamente legais, contrariam o espírito da lei.

(2) O planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspectos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais. Pode assumir diversas formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado da residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de impostos no Estado de residência).

Em seguida, o ponto (8) fala a respeito da adoção de uma norma geral antielusiva que entre as suas vantagens estaria harmonização entre as diversas regras dos Estados-Membros (UE, 2012c, p. 3):

(8) Com as estruturas de planeamento fiscal são cada vez mais sofisticadas e frequentemente os legisladores nacionais não dispõem de tempo suficiente para reagir, muitas vezes as medidas específicas antiabuso revelam-se inadequadas para responder adequadamente às novas estruturas de planeamento fiscal agressivo. Essas estruturas podem ter impacto negativo nas receitas fiscais nacionais e no funcionamento do mercado interno. Por conseguinte, é oportuno recomendar a adoção pelos Estados-Membros de um regra geral antiabuso comum, o que deverá igualmente permitir evitar a complexidade da coexistência de inúmeras regras

diferentes. Neste contexto, é necessário ter em conta as limitações impostas pela legislação da União no que diz respeito a regras antiabuso.

A regra geral mencionada na consideração (8) é descrita no artigo 4º da Recomendação 2012/8806/UE (UE, 2012c, p. 4-5):

4. Regra geral antiabuso

4.1. Para contrariar as práticas de planeamento fiscal agressivo que estejam fora do âmbito de aplicação das suas normas específicas para lutar contra a evasão fiscal, os Estados-Membros devem adotar uma regra geral adaptada às situações nacionais e além-fronteiras que apenas digam respeito à União e sempre que países terceiros estejam envolvidos.

4.2. Para dar cumprimento ao ponto 4.1, os Estados-Membros são instados a introduzir a seguinte cláusula na sua legislação nacional:

“Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal deve ser ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica.”

Observamos que há necessidade do planeamento tributário combatido possuir o elemento da artificialidade. Ademais, a Recomendação 2012/8806/UE deixa claro que o planeamento tributário “é artificial quando não tiver substância comercial” (UE, 2012c, p. 5). Ao analisar a Recomendação 2012/8806/UE, muitos estudiosos acreditam que apesar de mencionar planeamento tributário agressivo a norma geral antielusiva ali prevista, na verdade, busca combater a planeamentos tributários abusivos.

Analisando a Recomendação 2012/8806/UE, Dourado (2015b, n.p.) adverte que é feito referência ao planeamento tributário agressivo, além da evasão fiscal e do planeamento tributário abusivo, “mas está em causa apenas o abuso ou elisão fiscal”, não havendo “uma linha clara entre planeamento fiscal agressivo, evasão e elisão fiscal, cabendo ao intérprete caracterizar com rigor o tipo de comportamento e correspondente reação do ordenamento jurídico-fiscal”. Já com relação à cláusula geral antielusiva da Recomendação, Dourado (2015b, n.p.) acredita que a mesma segue os testes advindos da jurisprudência do TJUE, principalmente no caso *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, afirmando o seguinte:

A CGAA [Cláusula Geral Antiabuso] da Recomendação pretende seguir os testes já elaborados pelo TJUE.

1) O **espírito e o objetivo** da disposição **legal** (o primeiro teste em *Halifax*) têm de ser tidos em conta (4.5.).

2) 4.2 refere-se à **finalidade de elidir** a tributação (vantagem fiscal) (o segundo teste em *Halifax*) e o teste da artificialidade (*Cadbury Schweppes* e *Ocean*).

3) É também recomendado que a avaliação do abuso não exija uma análise das intenções subjetivas do sujeito passivo (4.5.) e que a finalidade de elidir os impostos seja uma **finalidade essencial** e não exclusiva (4.2 e 4.5.). Eventuais dúvidas quanto aos dois últimos elementos (a irrelevância das intenções subjetivas e o facto de o

abuso não depender da finalidade exclusiva em elidir impostos), devem ser eliminadas por uma CGAA juridicamente vinculativa (i.e., CGAA múltiplas adotadas pelos Estados Membros).

Para Ribeiro (2017, p. 64-65) a Recomendação 2012/8806/UE, relativa ao Planejamento Tributário Agressivo, na realidade tinha como objetivo o combate ao abuso, buscando uma implementação (para os Estados que não possuíam) e uma uniformização de uma norma geral antielusiva interna, o que asseguraria a segurança jurídica, concluindo que “atribuímos todo o mérito ao passo ‘gigante’ que esta Recomendação representou enquanto ‘rampa de lançamento’ para todo o movimento subsequente no campo do combate ao abuso, que continua em movimento e está longe de se dar por terminado”. Ribeiro (2017, p. 65-66) ainda destaca o papel da recomendação para a definição do conceito de artificialidade, afirmando que:

Acima de tudo, a nosso ver, teve o enorme mérito de vir clarificar o papel central do conceito de artificialidade. Embora houvesse tradição jurisprudencial na U.E. no sentido de ter bastante em conta este elemento, havia ainda possibilidade de se considerar que não resultava absolutamente clara a sua centralidade, o seu papel principal no equacionamento do abuso. A partir da publicação da Recomendação dissipam-se quaisquer dúvidas que restassem a esse respeito.

Caldas (2015, p. 58) conclui com base nos três documentos de 2012 que o planejamento tributário agressivo teria como diferença, em relação ao abusivo, a falta de artificialidade, afirmando ser “um esquema não artificial que aproveitará a existência de disparidades ou tecnicidades legislativas com vista a reduzir a carga fiscal, colocando em causa a equidade dos sistemas fiscais”.

Apesar de haver essa distinção, Caldas (2015, p. 58) afirma que uma das propostas da UE, por meio da Recomendação 2012/8806/UE, seria a utilização de uma cláusula geral antielusiva para o combate ao planejamento tributário agressivo. Tal recomendação também estaria presente na Comunicação 2012/722/UE. Caldas (2015, p. 61) assim admite a prática de medidas que podem buscar o combate conjunto a planejamentos tributários agressivos ou abusivos, entendendo que os documentos da UE, que fazem referência a medidas para “proteger as receitas e garantir a confiança do público na equidade e eficácia dos sistemas fiscais”, referem-se a ambos os tipos de planejamento tributário.

Com relação ao PTA, podemos dizer que o mesmo foi trabalhado pela União Europeia não por meio de diretivas (como pode se inferir da constatação do que seria um planejamento tributário abusivo), mas por meio de *soft law*, mas precisamente de recomendações. Nesse sentido a Recomendação 2012/8806/UE é apontado por Pistone (2017) como um marco sobre

o assunto. Segundo ele, tal fenômeno somente foi destacado recentemente na ideia de uma evolução de práticas de coordenação de Estados na busca de uma delimitação de planejamentos tributários.

A Recomendação 2012/8806/UE, contudo, apresenta um conceito de PTA, como sendo “aproveitando os aspectos técnicos de um sistema fiscal ou de incompatibilidades entre dois ou mais sistemas com o objetivo de reduzir a responsabilidade fiscal”, e cujas consequências seriam ou uma dupla dedução ou ainda uma dupla não tributação. Partindo de tal conceituação Pistone (2017) conclui que seria uma maneira de obter uma vantagem não intencionada pelos Estados.

Não obstante tais considerações, Pistone (2017) questiona a validade da conceituação, não concordando, destarte, com a colocação da expressão planejamento tributário agressivo como um meio termo entre planejamento tributário legítimo e planejamento tributário abusivo. Mas tal constatação é muito mais no sentido de defender a legitimidade do planejamento tributário agressivo, ao afirmar que a exploração de falhas no sistema tributário acarretaria a legitimidade na obtenção de vantagens, notadamente decorrentes da falta de alcance das normas antielusivas.

Além disso, diferentemente do que seria a elusão tributária, em que haveria uma artificialidade dos esquemas e da estrutura operacional das operações realizadas, Pistone (2017) adverte que o planejamento tributário agressivo estaria em uma categoria diferente, posto estar relacionado muito mais com a utilização de desconexões entre sistemas tributários diversos, no intuito de obtenção de vantagens. Nesse sentido, Pistone (2017, p. 99, tradução nossa) conclui que o planejamento tributário agressivo “[...] representa a mais recente expressão da coordenação tributária internacional entre os Estados, o que reflete a tentativa global de limitar a tolerância do planejamento tributário internacional apresentado no âmbito do projeto BEPS.”¹⁵⁷.

Assim, podemos dizer que uma norma antielusiva seria ineficiente diante de um planejamento tributário agressivo, uma vez que objetiva combater a abusividade. Por sua vez, o planejamento tributário agressivo corresponderia à utilização de normas de diferentes sistemas tributários, sempre relacionados com a ideia de planejamentos tributários internacionais, e sem o uso da artificialidade.

¹⁵⁷ [...] represents the latest expression of international tax coordination among States, which reflects the global attempt to limit the tolerance of international tax planning put forward in the framework of the BEPS project.

6.4 Recomendação 2016/136/UE

A Recomendação 2016/136/UE, do dia 28 de janeiro de 2016, trata da “aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais” (UE, 2016b, p. L 25/67). Além disso, essa recomendação tem como importância o fato de se tratar de uma medida da UE para se alinhar ao Projeto BEPS. Especialmente com relação à Recomendação 2016/136/UE, o foco seria na Ação 06, que trata de normas antielusivas PPT e LOB, e, a Ação 07, sobre estabelecimentos permanentes.

Pois bem. O interessante para esse trabalho, é a Recomendação 2, que trata da “Regra Geral Antielisão [Antielusão] Baseada numa avaliação do objetivo principal”, cuja redação é a seguinte (UE, 2016b, p. L 25/68):

Sempre que os Estados-Membros, nas convenções fiscais que tenham celebrado entre si ou com países terceiros, incluam uma regra geral antielisão baseada numa avaliação do modelo previsto no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, os Estados-Membros são incentivados a incluir nessas convenções a seguinte alteração:

“Sem prejuízo das demais disposições da presente Convenção, não deve ser concedido um benefício ao abrigo da mesma, no que diz respeito a uma parcela do rendimento ou capital, se for razoável concluir – tendo em conta todos os factos e circunstâncias pertinentes – que a obtenção desse benefício foi um dos principais objetivos de qualquer acordo ou transação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, nas presentes circunstâncias, estaria em conformidade com o objeto e a finalidade das disposições pertinentes da presente Convenção.”

Nota-se que trata de uma norma geral antielusiva, que busca afastar a obtenção de vantagem tributária em situações que envolvem planejamentos tributários abusivos.

6.5 – Diretiva 2016/1164/UE – ATAD

A Diretiva 2016/1164/UE, conhecida como *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)* foi publicada no dia 12 de julho de 2016, e faz parte de um pacote de medidas da União Europeia. Esse pacote de medidas foi anunciado no dia 28 de janeiro de 2016, pela Comissão Europeia, contemplando os seguintes documentos: Comunicado 2016 – *External Strategy for Effective Taxation*, COM(2016) 25 emendando a Diretiva sobre trocas de informações automáticas obrigatórias, e COM(2016) 271 referente a implementação de medidas contra o combate ao abuso de tratados internacionais tributários.

Sobre o pacote antielusão, Palao Taboada (2017, p. 55) afirma que em 2016 a Comissão Europeia teria formulado um conjunto de proposta para combater o planejamento tributário agressivo e que tal pacote era formado por uma diretiva, onde se previa um conjunto de normas antielusivas, e uma recomendação que tratava de questões relacionadas a tratados tributários.

Palao Taboada (2017, p. 61) afirma que a Recomendação da Comissão Europeia sobre norma geral antielusiva nos tratados tributários, buscando coordenar a execução do Projeto BEPS, apresenta uma versão da PPT acrescentando um critério de realidade econômica. E, tal critério seria decorrente da incorporação da jurisprudência do TJUE, referente às “montagens puramente artificiais”, de acordo com Palao Taboada (2017). Outrossim, segundo o autor, tal modificação tornou a norma mais rigorosa na constatação do abuso.

A Diretiva 2016/1164/UE “estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno”, mas também apresenta algumas considerações sobre o planejamento tributário agressivo, segundo podemos ver ao longo de suas considerações e disposições, valendo o destaque para a consideração (3) (UE, 2016a, p. L 193/2):

(3) É necessário estabelecer regras para reforçar o nível de proteção contra o planejamento fiscal agressivo no mercado interno. Uma vez que essas regras terão de se enquadrar em 28 sistemas diferentes de tributação das sociedades, deverão circunscrever-se às disposições gerais, deixando a execução aos Estados-Membros, uma vez que estes estão em melhor posição para definir os elementos específicos dessas regras da forma que melhor se adeque aos seus sistemas de tributação das sociedades. Este objetivo poderá ser alcançado mediante a criação de um nível mínimo de proteção dos sistemas nacionais de tributação das sociedades contra as práticas de elisão fiscal em toda a União. É, por conseguinte, necessário coordenar as respostas dos Estados-Membros na aplicação prática dos resultados das 15 ações da OCDE contra a BEPS, a fim de melhorar a eficácia do mercado interno no seu conjunto na luta contra as práticas de elisão fiscal. É, por conseguinte, necessário estabelecer um nível mínimo comum de proteção do mercado interno em domínios específicos.

Outra consideração relevante é a (13) onde a Diretiva 2016/1164/UE discorre sobre assimetrias híbridas, sendo destacado a importâncias das regras vinculativas para o combate a dupla não tributação (UE, 2016a, p. L 193/4):

(13) [...] Embora os Estados-Membros tenham acordado, no quadro do Grupo do Código de Conduta (Fiscalidade das Empresas), em orientação sobre o tratamento das entidades híbridas e de estabelecimentos estáveis híbridos na União, bem como sobre o tratamento fiscal das entidades híbridas nas relações com países terceiros, é ainda necessário adotar regras vinculativas.

Assim, percebemos claramente que o planejamento tributário agressivo corresponde também a uma das práticas que a Diretiva 2016/1164/UE busca combater. Contudo, conforme se observa da leitura dos artigos 6º (regra geral antielusiva), e 9º (assimetrias híbridas), o planejamento tributário agressivo é combatido somente por meio de norma específica:

Artigo 6º

Regra geral antiabuso

1. Para efeitos do cálculo da matéria coletável das sociedades, os Estados-Membros devem ignorar uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.
2. Para efeitos do nº. 1, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.
4. Caso as montagens ou série de montagens não sejam tomadas em consideração nos termos do nº 1, a coleta é calculada nos termos do direito nacional.

Artigo 9º

Assimetrias híbridas

1. Na medida em que uma assimetria híbrida resulte numa dupla dedução, a dedução é concedida apenas no Estado-Membro em que esse pagamento tem origem.
2. Na medida em que uma assimetria híbrida resulte na devolução sem inclusão, o Estado-Membro do pagador recusa a dedução desse pagamento.

Com relação ao artigo 6º da Diretiva 2016/1164/UE, Dourado (2017, p. 8, tradução nossa), seguindo a maioria dos estudiosos, deixa claro que cada jurisdição dos Estados membros da UE possui liberdade para elaborar suas próprias normas gerais antielusivas. E, que a previsão do artigo 6º apenas “introduz uma norma geral antielusiva que é a regra mínima”.

A questão é que a norma geral é claramente, e dentro dos conceitos aqui trabalhados, direcionada apenas ao planejamento tributário abusivo e não ao planejamento tributário agressivo.

Analisando especificamente a Diretiva 2016/1164/UE, Ribeiro (2017, p. 70-72) deixa claro que suas medidas visam combater situações que não estão totalmente abrangidas dentro do que estamos apontando como planejamento tributário abusivo. Nesse sentido, aponta que a diretiva trata de cinco pontos:

- 1) o estabelecimento de regras de limitação à dedutibilidade dos juros;
- 2) o estabelecimento de regras de tributação à saída;
- 3) a aprovação de uma Regra Geral antiabuso;
- 4) o estabelecimento de regras relativas às sociedades estrangeiras controladas;
- 5) o estabelecimento de regras para combater as assimetrias híbridas.

Ademais, Ribeiro (2017, p. 70) afirma que a diretiva aponta também para o combate de situações em que os contribuintes “podem beneficiar de taxas de tributação baixas ou de duplas deduções fiscais, ou ainda assegurar que certas categorias de rendimentos não sejam tributadas, tornando-as dedutíveis numa jurisdição sem, no entanto, as incluírem na base tributável da outra jurisdição”, situações essas que não necessariamente comportam artificialidade. E, ao final, Ribeiro (2017, p. 72) conclui que as regras da diretiva buscam combater a elusão tributária, e que a norma geral objetiva alcançar aquelas situações artificiais não abrangidas pelas normas específicas, que por sua vez “também se possam dirigir a esquemas artificiais”.

Apesar de não ser o escopo do trabalho de Ribeiro (2017), observa-se que neste ponto fica claro que a Diretiva 2016/1164/UE intenciona apresentar uma série de medidas de combate ao BEPS, seja em face de planejamentos tributários abusivos ou agressivos. Nesse sentido, cabe apontarmos a consideração de Ribeiro (2017, p. 71) sobre o que se pretendeu com tal diretiva: “No fundo, o que pretende este instrumento, tal como se indica seu considerando nº 2 é fazer face à ‘necessidade de encontrar soluções comuns, mas flexíveis, a nível da União, coerentes com as conclusões da OCDE sobre o BEPS’”.

6.6 Diretiva 2017/952/UE – que altera a Diretiva (UE) 2016/1164

A Diretiva 2017/952/UE (UE, 2017), de 29 de maio de 2017, “altera a Directiva (UE) 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros”. Um dos objetivos dessa diretiva é atender às recomendações da Ação 02 do Projeto BEPS, conforme podemos perceber nas seguintes considerações (UE, 2017, p. L144/1-2):

(1) É imperativo restabelecer a confiança na equidade dos sistemas fiscais e permitir que os governos exerçam eficazmente a sua soberania fiscal. Por conseguinte, a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) publicou recomendações de ações concretas no contexto da iniciativa contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS).

(2) Os relatórios finais sobre as 15 ações da OCDE contra a BEPS foram divulgados em 5 de outubro de 2015. Este resultado foi saudado pelo Conselho nas suas conclusões de 8 de dezembro de 2015. As conclusões do Conselho salientavam a necessidade de encontrar soluções comuns, mas flexíveis, a nível da União, coerentes com as conclusões da OCDE sobre a BEPS.

(3) Em resposta à necessidade de uma tributação mais justa e, em especial, para dar seguimento às conclusões da OCDE sobre a BEPS, a Comissão apresentou em 28 de janeiro de 2016 o seu pacote antielisão fiscal. A Diretiva (UE) 2016/1164 do

Conselho, que estabelece regras contra a elisão fiscal, foi adotada no âmbito do referido pacote.

(4) A Diretiva (UE) 2016/1164 prevê um quadro para combater as assimetrias híbridas.

(5) É necessário estabelecer regras que neutralizem as assimetrias híbridas de uma forma tão abrangente quanto possível. Atendendo a que a Diretiva (UE) 2016/1164 abrange exclusivamente assimetrias híbridas que sobrevenham na interação entre os sistemas de tributação das sociedades dos Estados-Membros, o Conselho Ecofin emitiu uma declaração em 12 de julho de 2016 convidando a Comissão a apresentar, até outubro de 2016, uma proposta relativa às assimetrias híbridas que envolvam países terceiros, a fim de prever regras que sejam consentâneas com as recomendadas no relatório da OCDE sobre a neutralização dos efeitos das assimetrias híbridas, Ação 2 — relatório final de 2015 («Ação 2 do projeto BEPS da OCDE»), e de eficácia pelo menos equivalente à dessas regras, tendo em vista alcançar um acordo até ao final de 2016.

(6) A Diretiva (UE) 2016/1164 reconhece, nomeadamente, que é fundamental prosseguir os trabalhos sobre outras assimetrias híbridas, como as relacionadas com estabelecimentos estáveis. Considera-se, por conseguinte, essencial que as assimetrias de estabelecimentos estáveis híbridos sejam igualmente contempladas na referida diretiva.

(7) A fim de prever um quadro que seja consentâneo com o relatório sobre a Ação 2 do projeto BEPS da OCDE, e de eficácia pelo menos equivalente à desse relatório, é essencial que a Diretiva (UE) 2016/1164 inclua igualmente regras sobre transferências híbridas e assimetrias importadas e contemple toda a gama de resultados de dupla dedução, a fim de evitar que os contribuintes explorem as lacunas subsistentes.

Observamos, desse modo, que a Diretiva 2017/952/UE além de seguir as recomendações da Ação 02 do Projeto BEPS, também altera a Diretiva 2016/1164/UE para complementá-la incluindo novas medidas para situações de assimetrias híbridas não previstas anteriormente.

A Diretiva 2017/952/UE também deixa claro que “as regras relativas a assimetrias híbridas deverão contemplar situações de assimetria que resultem de duplas deduções, de conflitos na qualificação de instrumentos financeiros, pagamentos e entidades, ou da imputação de pagamentos” (UE, 2017, p. L144/2). Além disso, ainda ressalta que a solução para esses problemas advindos de assimetrias híbridas é a recusa na dedução ou inclusão dos pagamentos na tributação. A parte final da consideração 9, da Diretiva 2017/952/UE afirma o seguinte (UE, 2017, p. L144/2):

Uma vez que as assimetrias híbridas poderão levar a uma dupla dedução ou a uma dedução sem inclusão, é necessário estabelecer regras segundo as quais o Estado-Membro em causa recusa a dedução de pagamentos, despesas ou perdas, ou exige que o contribuinte inclua os pagamentos no seu rendimento tributável, consoante adequado. Contudo, essas regras são exclusivamente aplicáveis a pagamentos dedutíveis e não deverão afetar as características gerais do sistema fiscal, quer se trate de um sistema clássico ou de imputação.

Outro ponto que cabe destacarmos é que a Diretiva 2017/852/UE discorre sobre os tipos de assimetrias híbridas, apontando quatro principais categorias, a saber: “assimetrias híbridas que resultem de pagamentos efetuados ao abrigo de um instrumento financeiro” (UE, 2017, p. L 144/3); “assimetrias híbridas que resultem de diferenças na imputação de pagamentos efetuados a uma mesma entidade híbrida ou a um estabelecimento estável” (UE, 2017, p. L 144/3); “assimetrias híbridas que resultem de pagamentos efetuados por uma entidade híbrida ao seu proprietário ou de pagamentos teóricos entre a sede e o estabelecimento estável ou entre dois ou mais estabelecimentos estáveis” (UE, 2017, p. L 144/3); e finalmente “resultados de dupla dedução decorrentes de pagamentos efetuados por uma entidade híbrida ou um estabelecimento estável” (UE, 2017, p. L 144/3).

O artigo 1º, ponto 2, da Diretiva 2017/852/UE altera o artigo 2º da Diretiva 2016/1164/UE, incluindo algumas definições que vale a pena transcrevermos (UE, 2017, L 144/7-8):

b) “Dupla dedução”, uma dedução do mesmo pagamento, despesas ou perdas na jurisdição onde o pagamento tem origem, as despesas são incorridas ou as perdas são sofridas (jurisdição do ordenante) e noutra jurisdição (jurisdição do investidor). No caso de um pagamento efetuado por uma entidade híbrida ou um estabelecimento estável, a jurisdição do ordenante é aquela onde a entidade híbrida ou o estabelecimento estável estão estabelecidos ou situados;

[...]

i) “Entidade híbrida”, qualquer entidade ou mecanismo considerado entidade tributável ao abrigo da legislação de uma jurisdição e cujos rendimentos ou despesas sejam tratados como rendimentos ou despesas de uma ou várias outras pessoas ao abrigo da legislação de outra jurisdição;

j) “Instrumento financeiro”, qualquer instrumento, na medida em que dê origem a um retorno de financiamento ou de capital que seja tributado segundo as regras de tributação de dívida, de capital ou de derivados ao abrigo da legislação da jurisdição do beneficiário ou da jurisdição do ordenante e que inclua uma transferência híbrida;

[...]

l) “Transferência híbrida”, qualquer mecanismo para transferir um instrumento financeiro em que o retorno subjacente ao instrumento financeiro transferido é tratado, para efeitos fiscais, como obtido simultaneamente por mais do que uma das partes nesse mecanismo;

m) “Transferência híbrida no mercado” qualquer transferência híbrida efetuada por um operador financeiro no decurso das operações comerciais normais e não como parte de um entendimento estruturado;

Por sua vez, outras alterações correspondem a medidas para evitar a dupla tributação, servindo, como exemplo, a alteração na redação do artigo 9º da Diretiva 2016/1164/UE, realizado pelo ponto 4, do artigo 1º, da Diretiva 2017/852/UE (UE, 2017, p. L 144/8):

Assimetrias híbridas

1. Na medida em que uma assimetria híbrida resulte numa dupla dedução:

- a) A dedução é recusada no Estado-Membro que constitui a jurisdição do investidos;
e
- b) Caso a dedução não seja recusada na jurisdição do investidor, é recusada no Estado-Membro que constitui a jurisdição do ordenante.

Ou seja, existem duas possibilidades para afastar a dupla não tributação da renda. Em um primeiro caso, é determinada a recusa da dedução pelo Estado onde se localiza o investidor, Estado de residência. Caso isso não ocorra, é determinado que não se permita a dedução no Estado da fonte (Estado da jurisdição ordenante).

6.7 Diretiva 2018/822/UE – Revelação obrigatória de planejamentos tributários

A Diretiva 2018/822/UE, de 25 de maio de 2018, “altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar”. Entre as considerações feitas na diretiva, é dado destaque a troca automática de informações obrigatórias entre diferentes Estados-Membros. Além disso, é ressaltado que essa troca de informações obrigatórias de planejamentos tributários ou “mecanismos fiscais potencialmente agressivos” (UE, 2018, p. L 129/2) é resultante do combate a planejamentos complexos realizados por grupos de empresas multinacionais:

Os Estados-Membros enfrentam cada vez mais dificuldades para proteger as suas matérias coletáveis nacionais da erosão à medida que as estruturas de planeamento fiscal se tornaram particularmente sofisticadas, aproveitando muitas vezes a maior mobilidade tanto dos capitais como das pessoas no mercado interno. Essas estruturas consistem geralmente em mecanismos que são desenvolvidos em várias jurisdições e que promovem a transferência dos lucros tributáveis para regimes fiscais mais favoráveis ou têm por efeito reduzir a fatura fiscal global do contribuinte. Em consequência, os Estados-Membros registam muitas vezes reduções consideráveis das suas receitas fiscais, as quais os impedem de aplicar políticas fiscais favoráveis ao crescimento. É, pois, fundamental que as autoridades fiscais dos Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre mecanismos fiscais potencialmente agressivos. Essas informações permitiriam a essas autoridades reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas através da aprovação de legislação ou da realização de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas. Contudo, o facto de as autoridades fiscais não reagirem a um mecanismo comunicado não deverá implicar a aceitação da validade ou do tratamento fiscal desse mecanismo.

É importante destacarmos que a diretiva em questão corresponde a uma medida da UE para aderir às recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, da OCDE, que trata a respeito de normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos.

A Diretiva 2018/822/UE usa a expressão “potencialmente agressivos” para se referir aos planejamentos tributários que as normas obrigatórias de divulgação determinam suas revelações.

Por fim, ressaltamos que o artigo 2º da Diretiva 2018/822/UE estabelece que até o dia 31 de dezembro de 2019, os Estados-Membros “adotem e publiquem [...] as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva” (UE, 2018, p. L 139/09).

7 CONSTRUÇÕES DOUTRINÁRIAS ACERCA DA NOÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

O planejamento tributário agressivo, apesar de ser um tema recente, já possui alguns estudos acadêmicos sobre o assunto. O presente capítulo tem o objetivo de sintetizar algumas considerações que entendemos relevantes e foram objetos de análise por estudiosos do direito tributário internacional.

7.1 Origem do Planejamento Tributário Agressivo

Entre os motivos que poderiam levar ao surgimento do planejamento tributário agressivo, dois fatores são destacados por Pistone (2016). O primeiro seria o fato que os Estados soberanos que aderiram à globalização o fizeram de maneira paulatina, com uma preocupação inicial apenas voltada para a dupla tributação da renda, e não se atentando às situações de dupla não tributação, somando-se a isso os regimes especiais tributários (levando a uma competição tributária às vezes prejudicial). E o segundo fator corresponderia à própria ausência de instrumentos fiscais específicos para o combate a esse tipo de planejamento tributário em nível internacional.

Nessa mesma linha de raciocínio, citamos Panayi (2015), que destaca a competição tributária prejudicial, e Caldas (2015) que ressalta as incongruências das normas tributárias e falta de previsão legal para certas situações.

Discorrendo sobre as mudanças no mundo atual, Oliveira (2018) afirma que o desenvolvimento da tecnologia, principalmente, tornaram as normas que regem a estrutura internacional para evitar a dupla tributação da renda obsoletas, já que baseadas nas regras criadas na década de 20 do século passado. Oliveira (2018, p. 44-45)¹⁵⁸ observa que “em vista da crescente possibilidade de se efetuar negócios internacionais e do fato de a legislação tributária dos países diferir uma das outras, os contribuintes cada vez mais fazem uso das assimetrias nas legislações dos países para pagar menos tributos”. Pelas considerações feitas por Oliveira (2018), podemos concluir que esse atual cenário, em que as normas que regem a

¹⁵⁸ Em outra passagem, Oliveira (2018, p. 45) afirma o seguinte: “Constatou-se que algumas das normas jurídicas adotada em decorrência de política fiscal para se evitar a dupla tributação geravam lacunas. Os contribuintes (principalmente empresas multinacionais) aproveitavam-se dessas lacunas para eliminar ou reduzir significativamente sua tributação. Para melhor compreender tais práticas, bem como permitir que essas estratégias fossem neutralizadas, foram elaborados alguns estudos pela OCDE. Um desses estudos consistiu em trabalho sobre as estruturas e instrumentos híbridos utilizados para reduzir a base tributável dos contribuintes.”.

tributação internacional estariam antiquadas para as relações comerciais hoje em dia, proporcionaria a obtenção de vantagens tributárias decorrentes das assimetrias entre dois ou mais sistemas tributários. Da mesma forma, e nessa linha de raciocínio, a dupla não tributação, ou baixa tributação, seria muito mais decorrente de uma planejamento que aproveitaria uma falta de conexão entre as normas tributárias de dois ou mais países, do que um planejamento artificial, no sentido de criar transações ou mesmo estabelecimentos tão somente para obter vantagens tributárias, mas que, na realidade, seriam estruturas formais sem essência (ou matéria).

Neste mesmo diapasão, Piantavigna (2017a) destaca também a mudança no cenário internacional causando um descompasso com as normas internacionais domésticas que não acompanharam o aumento de volume de operações internacionais, cujo escopo aumentou bastante, notadamente com relação a questões referentes à propriedade intelectual. Nesse sentido, Piantavigna (2017a, p. 51, tradução nossa):

Além disso, as regras internas de tributação internacional (originárias dos princípios desenvolvidos pela Liga das Nações na década de 1920) e os instrumentos de coordenação tributária internacional (como o “*pas de deux*” das convenções bilaterais de dupla tributação) ainda se baseiam em um ambiente marcado por “Um menor grau de integração econômica através das fronteiras, ao invés do atual ambiente de contribuintes globais”. O ambiente dos contribuintes globais é caracterizado pela crescente importância da propriedade intelectual como um impulsionador de valor e pelo constante desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação.

A combinação desses fatores produz uma complexidade no nível doméstico, que aumenta o sistema tributário internacional. Essa complexidade se manifesta da seguinte maneira: a interface entre os tratamentos tributários fornecidos por diferentes estados produz não apenas fricções indesejáveis (a saber, a dupla taxação, como o exercício contemporâneo e legítimo de duas jurisdições diferentes do “direito de tributar” que pode resultar em sobreposição de direitos de tributação), mas também lacunas imprevistas (gerando situações de dupla tributação ou tributação negativa).¹⁵⁹

Duas situações são apontadas por Piantavigna (2017a), no que se refere ao encontro de situações em que dois sistemas tributários colidam: a primeira seria situações que ensejariam

¹⁵⁹ Moreover, domestic rules for international taxation (originating from the principles developed by the League of Nations in the 1920s) and international tax coordination tools (such as the “*pas de deux*” of bilateral double taxation conventions) are still grounded in an environment marked by “a lower degree of economic integration across borders, rather than today’s environment of global taxpayers” is environment of global taxpayers is characterized by the increasing importance of intellectual property as a value driver and by constant developments in information and communication technologies.

The combination of these factors produces a complexity at the domestic level, which an international tax system increases. is complexity manifests itself in the following way: the interface amongst tax treatments provided by different states produces not only undesired frictions (namely, double taxation, as the contemporary and legitimate exercise by two different jurisdictions of the “right to tax” that may result in overlapping taxation rights), but also unforeseen loopholes (generating situations of double non-taxation or negative taxation).

uma dupla tributação da renda, em razão da soberania tributária alcançar o mesmo fato por ambos os Estados; e a segunda seria situações que ensejariam a dupla não tributação em consequência da existência de brechas ou assimetrias entre os dois sistemas.

Piantavigna (2017a), lembrando a expressão “*sharing the pie*”, onde é identificada a necessidade dos Estados soberanos em delimitar a soberania tributária por meio de tratados internacionais, apresenta a expressão “*saving the pie*”, fazendo referência à primeira. Nesse sentido, Piantavigna (2017a) afirma que os Estados devem estar mais preocupados em garantir o mínimo de arrecadação, evitando situações de dupla não tributação, ao invés de se preocuparem com a divisão da renda tributável. Isso porque, as normas de delimitação de soberania tributária acabam sendo utilizadas, por meio de planejamentos tributários sofisticados, na busca da dupla não tributação.

Contudo, para Oliveira (2018, p. 46-47) a preocupação com a dupla não tributação não seria novidade, estando presente desde os tempos da Liga das Nações. Contudo, em virtude da crise econômica de 2008, bem como da evolução da tecnologia, houve uma intensificação dos planejamentos tributários que buscavam a redução ou eliminação da tributação, principalmente por grupos multinacionais. Ademais, segundo Oliveira (2018, p. 47), “alguns desses casos ganharam notoriedade em virtude do renome das empresas envolvidas e da “agressividade” de seu perfil, chamando a atenção para questões relacionadas à moralidade desses comportamentos e à responsabilidade social corporativa”.

Lado outro, Calderón Carrero e Quintas Seara (2016, p. 209) atribuem a origem da expressão “planejamento tributário agressivo” aos Estados Unidos da América, no sentido de um planejamento tributário cuja estrutura estaria em contrariedade ao espírito e propósito da legislação tributária. Porém, atribui à OCDE o desenvolvimento do PTA no que tange à sua configuração, bem como no que se refere ao cenário internacional. Para Calderón Carrero e Quintas Seara (2016, p. 210), o combate ao PTA não pode ser visto nem como um princípio geral nem como uma regra de interpretação teleológica, mas sim como uma nova forma de política fiscal que irá alterar a maneira como os Estados Soberanos tratam o planejamento tributário, servindo como um guia para futuras regulamentações a serem adotadas na era pós-BEPS. Nos casos em que o PTA é visto como uma inobservância de um princípio geral ou como uma norma teleológica, Calderón Carrero e Quintas Seara (2016, p. 210) acreditam que o problema estaria em uma dificuldade para determinar qual é o espírito ou propósito de determinada legislação, bem como diferenciá-lo do que é hoje uma norma geral antielusiva.

Assim, chamou a atenção da população mundial o fato de que grupos multinacionais estariam realizando planejamentos tributários para a redução de sua carga tributária, em meio

a crise econômica mundial, havendo inclusive boicotes a seus produtos. Oliveira (2018, p. 49) destaca o ocorrido da seguinte forma:

A ampla cobertura desses casos na mídia chamou a atenção da população em geral para o fato de que as empresas multinacionais não estarem pagando a parcela de tributos que lhes seria devida. A transmissão das audiências dos altos executivos dessas multinacionais e o questionamento das estratégias tributárias por elas utilizadas nas comissões do Parlamento inglês e do Congresso dos Estados Unidos (especialmente em meio à crise financeira) aumentaram ainda mais o sendo de indignação da população. Esse sentimento resultou em protestos e boicotes aos produtos dessas empresas.

Com isso, e ainda segundo Oliveira (2018, p. 49), a moralidade tributária começou a tomar importância, “os planejamentos tributários passaram a ser questionados não mais somente sob a ótica da legalidade, mas também sob a ótica de sua moralidade”.

O planejamento tributário agressivo começa a chamar mais atenção, e, torna-se imperioso a adoção de medidas para combatê-lo.

7.2 A Responsabilidade Social das Empresas como limite do PTA

Com a importância que a moralidade tributária passa a ter, ressaltada no tópico anterior por Oliveira (2018), o planejamento tributário agressivo começa a ser visto sob o enfoque da responsabilidade social das empresas. A responsabilidade social das empresas no direito tributário, assim como o planejamento tributário agressivo, destaca-se com o avanço da globalização e após a crise econômica de 2008 (PANAYI, 2015).

Sobre a moralidade tributária, Dourado (2015b, n.p.) afirma que “não é porém um princípio jurídico e não pode ser utilizada como princípio interpretativo da lei fiscal”. Assim, quando se fala do PTA, como uma forma não aceita pelo ordenamento jurídico e com respaldo na responsabilidade social das empresas, que teria como um dos fundamentos a moralidade tributária, tem-se que levar em conta que não se trata de princípio jurídico muito menos de regra, sendo apenas uma ideia que pode orientar políticas tributárias, como é o caso do Projeto BEPS.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Takano (2017, p. 43), fazendo menção a Panayi (2015, p. 548), adverte que a ideia de agressividade estaria ligada a uma moralidade tributária, o que acarreta insegurança jurídica principalmente em decorrência de uma falta de objetividade na lei. E que, de outro lado, tal conceito poderia muito bem estar ligado a uma ideia de política tributária, não sendo jurídico, mas tão somente um “princípio norteador”, segundo lição de Ana Paula Dourado (DOURADO, 2015a, p. 48-49), por ele citada. Na mesma linha de raciocínio, Caldas (2015), aponta o PTA como forma de afastar o pagamento da “*fair share*”, o que já foi ressaltado tanto pela OCDE, por meio

Analisando essa questão, Caldas (2015, p. 105) destaca o aumento da importância da *tax morality* com os casos *Starbucks*, *Google*, e *Amazon*, no Reino Unido, concluindo que “a liberdade de gestão conferida aos contribuintes, através do planejamento fiscal, é cada vez mais sujeita a escrutínios de valor” (CALDAS, 2015, p. 106). Para Caldas (2015, p. 106-107) o juízo de valor passa a ser um limite que começa a ser imposto no planejamento tributário, além da legalidade, surgindo um questionamento a respeito do mínimo que o contribuinte possa pagar.¹⁶¹

Por fim, se referindo à “Moralidade tributária como justificativa do combate ao planejamento tributário agressivo”, Coimbra (2018, p. 391) afirma que “a imoralidade gerada pelas incongruências e assimetrias dos ordenamentos jurídicos, quando articulados em um planejamento tributário que reduz significativamente a arrecadação de tributos, deve exercer papel pedagógico ao legislador”. Ou seja, o PTA, segundo Coimbra (2018) seria legítimo, apesar de não ser moral.

Logo, concluímos que existe um alinhamento na doutrina sobre a existência da responsabilidade social das empresas no contexto do direito tributário, o que acarreta uma quota-parte da arrecadação tributária que deveria ser arrecadada pela Administração Tributária mas não é, em face dos PTA, podendo, nesses casos, englobar esquemas defensáveis, e, portanto, legítimos, mas imorais, sob o ponto de vista de justiça tributária.

A relação entre o planejamento tributário agressivo e a responsabilidade social das empresas se evidencia, a ponto de fomentar a busca por medidas para combater tais práticas, como é o caso do Projeto BEPS.

Nesse sentido, Panayi (2015) afirma que no momento de crise fiscal, em que os países estão enfrentando perda de suas receitas, planejamentos tributários apontados como agressivos são vistos de maneira crítica, e com uma das razões para essa diminuição na arrecadação tributária.

Panayi (2015), da mesma forma como Caldas (2015) cita o planejamento tributário da *Google* que teria criado estruturas híbridas a ponto de alocar todo o seu lucro em uma

do Relatório de 2011 (OCDE, 2011), como na União Europeia, por meio das Conclusões do Conselho Europeu de 22 de maio de 2013.

¹⁶¹ Caldas (2015, p. 106) afirma que, em face da capacidade contributiva, é imposto um limite legal do qual o Estado não pode extrapolar na cobrança do tributo, mas questiona se haveria um limite com relação ao mínimo, ou seja, esse valor auferido pela capacidade contributiva poderia ser reduzido? Ora, a redução do montante a pagar, pelo planejamento tributário, é apontado por Caldas (2015, p. 108) corretamente como uma afronta à “solidariedade social, da cidadania fiscal e até mesmo de patriotismo”. Apesar de não deixar claro sua posição quando entra nesse ponto, Caldas (2015) evidencia que o PTA corresponderia, em sua opinião, ao planejamento tributário defensível constante na primeira vertente da definição do Relatório de 2008, sobre intermediários tributários, da OCDE (OCDE, 2008).

subsidiária de dupla residência (conforme explicado em outro capítulo), e de ter como lugar a ser tributado aquele em que não haveria qualquer imposição tributária. Segundo Panayi (2015), de acordo com o *Public Accounts Committee* do Reino Unido, a tributação deveria ocorrer onde realmente haveriam sido realizados os lucros, o que não seria na Irlanda (outro país onde, pela estrutura montada pela *Google*, haveria uma subsidiária que emitiria as notas fiscais das vendas realizadas no Reino Unido)¹⁶².

Nessa linha de raciocínio, podemos constatar uma imoralidade tributária por parte dos grupos multinacionais que estariam realizando esquemas tributários dentro de uma estrita legalidade, e que acarreta um descumprimento da responsabilidade social das empresas, no seu viés tributário (PANAYI, 2015).

A Comissão Europeia formada para promover uma estrutura europeia para a responsabilidade social das empresas¹⁶³ chegou a publicar, em 2011, um documento de discussão, no formato de um comunicado da Comissão¹⁶⁴, onde enfatizaria que a responsabilidade social das empresas “[...] preocupa com ações das empresas sobre e além de suas obrigações legais perante a sociedade e o meio ambiente”¹⁶⁵. Contudo, e mais importante, no que se refere a parte tributária, a única recomendação das Comissão Europeia era para a “[...] divulgação de informações relacionadas à implementação de padrões de boa governança tributária”¹⁶⁶ (PANAYI, 2015, p. 552, tradução nossa).

Já em 2013, o Parlamento Europeu emitiu uma resolução sobre a responsabilidade social das empresas¹⁶⁷ com o mesmo sentido. No que se refere ao planejamento tributário, a resolução apresentou uma abordagem mais aprofundada a respeito, dispondo que (PANAYI, 2015, p. 552, tradução nossa):

¹⁶² Panayi (2015) também cita como exemplo o caso da empresa multinacional *Starbucks* que ao longo de quatorze anos pagou uma quantidade inexpressiva de tributos sobre atividades empresariais para o Reino Unido, sendo, inclusive, chamado o CFO da empresa, em novembro de 2012, para dar explicações sobre a falta de pagamentos de tributos ao país onde a empresa tem sua sede. Neste caso, a *Starbucks* teria reduzido a sua carga tributária no Reino Unido através de vários pagamentos a empresas pertencentes ao seu grupo econômico por meio de empréstimos realizados, como uma forma de PTA objetivando a redução de sua base tributável. Outro exemplo dado por Panayi (2015) é a *Amazon*, outra grande empresa multinacional, que teria mudado a sua sede para Luxemburgo, onde teria uma carga tributária menor. Não obstante tal fato, foi constatado pela Administração Tributária do Reino Unido que após a mudança de sede, o folha de salário continuou muito representativa no Reino Unido, principalmente em comparação à Luxemburgo. Com efeito, a *Amazon* entendeu por bem alterar sua base de Luxemburgo para outro país europeu.

¹⁶³ *Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility*

¹⁶⁴ *A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*

¹⁶⁵ “[...] concerns actions by companies over and above their legal obligations towards society and the environment

¹⁶⁶ “[...] to disclose information related to the implementation of good tax governance standards.

¹⁶⁷ *European Parliament resolution of 6 Feb. 2013 on corporate social responsibility: accountable, transparent and responsible business behaviour and sustainable growth*

[...] a política tributária de um negócio deve ser considerada como parte e parcela da responsabilidade social das empresas e que o comportamento da responsabilidade social consequentemente acarreta a inexistência de estratégias que buscam evasão tributária e exploração de paraísos fiscais.¹⁶⁸

As medidas propostas pelo Projeto BEPS para combater o planejamento tributário agressivo ratificam a questão da responsabilidade social das empresas no âmbito tributário, levando a positividade legislativa pelos Estados destas medidas.

7.3 O conceito guarda-chuva do planejamento tributário agressivo e as normas de divulgação obrigatória na Ação 12 do Projeto BEPS

Analisando o PTA sob um enfoque mais amplo significaria entender o planejamento tributário de acordo com o conceito presente no Relatório de 2008 da OCDE (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008), em suas duas vertentes. Assim, nessa visão ampla, o PTA é um conceito guarda-chuva (em alguns textos traduzido como “conceito chapéu”), como utilizado por Dourado (2015a, 2015b, 2017)¹⁶⁹; Ribeiro (2017); Martinez (2017); Marín Benítez (2017); Martín Jiménez (2017)¹⁷⁰. Nesse sentido, o PTA abrangeria tanto situações vistas como legítimas (elisão tributária), como planejamentos tributários que poderiam ser classificados como ilegítimos (abusivos, ou até mesmo evasão tributária).

Seguindo a mesma linha de raciocínio de Dourado (2015a), Ribeiro (2017, p. 5) trabalha o PTA dentro de uma ideia de “conceito-chapéu” (ou nas palavras de Dourado [2015a, p. 48], “*umbrella concept*”), abrangendo “qualquer comportamento que, embora legal

¹⁶⁸ [...] a business's tax policy should be considered part and parcel of CSR and that socially responsible behaviour consequently leaves no room for strategies aimed at evading tax or exploiting tax havens

¹⁶⁹ Sobre o tema, a Dourado (2015a) escreveu um artigo intitulado *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, e publicado na revista especializada *Intertax*, em 2015, em que trata da questão do PTA, tanto no contexto do Projeto BEPS como no contexto das normas da União Europeia, buscando apresentar uma definição segundo o seu entendimento.

¹⁷⁰ Martín Jiménez (2017) acredita que a definição de PTA não é bastante clara, seja aquela elaborada pela UE, correspondente à Recomendação 2012/8806/UE (que ele entende ser uma definição bastante ampla e confusa, sem maiores explicações) seja no Projeto BEPS. Neste último, Martín Jiménez (2017) afirma que o PTA, além de ser mencionado pouquíssimas vezes, acaba apresentando um conceito no qual nem sempre será uma prática ilegítima. Trata-se, na realidade, do que é visto na Ação 12, em que o PTA passa a ter um conceito amplo, no sentido de abranger as situações em que o contribuinte é obrigado a divulgar seus esquemas para reduzir a carga tributária. Martín Jiménez (2017) acredita que a não menção do termo PTA, como uma nova categoria de prática ilegítima, teria sido intencional. Isso porque o Projeto BEPS estaria criando novos padrões de uma nova política tributária internacional, voltada para a harmonização, cooperação e transparência entre as Administrações Tributárias. Além disso, a utilização da expressão na Ação 12, como uma ferramenta da Administração Tributária, faria mais sentido.

e até não abusivo/não artificial, possa pôr em risco a sobrevivência do estado fiscal e a noção global de justiça”. Seria uma definição de planejamento tributário agressivo ampla, “como uma espécie de antecâmara para a detecção de situações potencialmente elisivas ou fraudulentas e a aplicação daquele conceito amplo desempenha um papel sobretudo preventivo” (RIBEIRO, 2017, p.6).

Em outra oportunidade, Dourado (2015b, n.p.) conceitua o PTA como um “comportamento adotado pelas multinacionais para explorar as oportunidades existentes para reduzir a carga fiscal como resultado da globalização e da interação das regras fiscais dos diferentes ordenamentos jurídicos”, concluindo que tal conceito, por ser vago, pode ser visto como um conceito guarda-chuva, podendo tanto referir-se a planejamentos tributários legítimos, como planejamentos tributários abusivos.

No Brasil, o planejamento tributário agressivo é visto de maneira ampla por Martinez (2017, p. 109) que esclarece a sua posição sobre o tema por meio da seguinte figura:

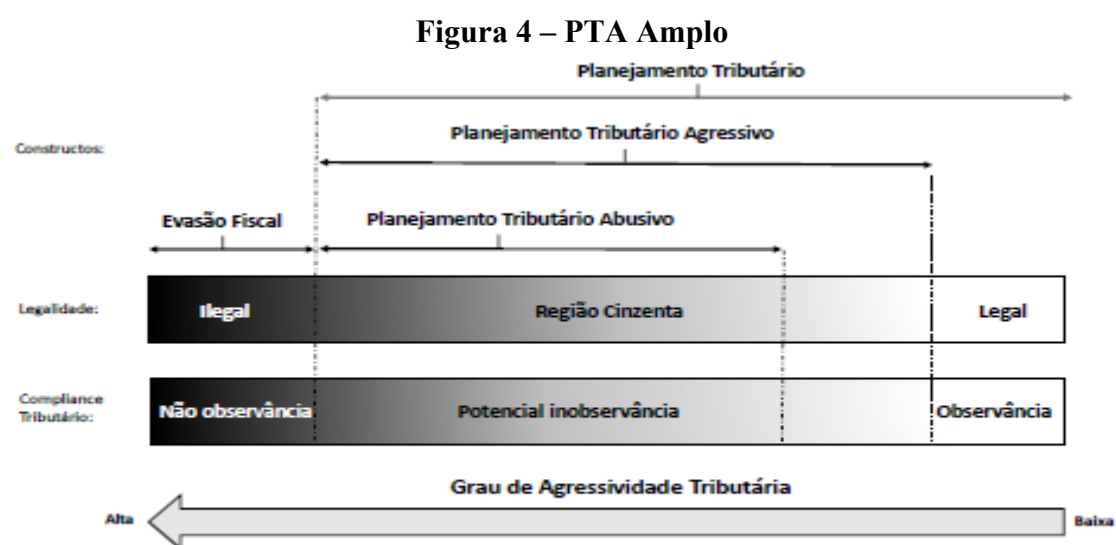


Figura 1. Planejamento Tributário e o Grau de Agressividade Tributária

Fonte: MARTINEZ, 2017

Essa ideia apresentada por Martinez (2017) segue a mesma linha de outros estudiosos, como Dourado (2015a), Ribeiro (2015) e Marín Benítez (2017). Ou seja, o planejamento tributário agressivo abrangeria o planejamento tributário abusivo e iria um pouco mais além. Assim, nesse sentido mais amplo, nem todos os planejamentos tributários agressivos seriam ilegítimos, mas alguns deles podem assim ser.

Dessa maneira, no conceito amplo (conceito guarda-chuva) há uma ideia conceitual ligada às duas vertentes apresentadas em 2008 pelo FTA, por meio do Relatório de 2008

(ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008). Contudo, é claramente visível uma preocupação dos Estados em tornar ilegítima a parte do *tax gap* que, segundo a primeira vertente, seria defensável. Neste sentido, é visto, cada vez mais, a criação de normas que buscam afastar planejamentos tributários que se enquadrariam dentro da primeira vertente, ou mesmo dentro do conceito apresentado na Recomendação de 2002 da UE, em que almeja vantagens tributárias decorrentes da desconexão entre dois sistemas tributários.

Cabe destacar que além desse conceito de planejamento tributário amplo, utilizado em normas de divulgação de planejamentos tributários, há também uma ideia de planejamento tributário agressivo, ora estudado, que se relaciona com políticas tributárias internacionais apresentadas por meio de instrumentos de *soft law* que e corresponderiam apenas aos planejamentos tributários também chamados de “sofisticados”, sem artificialidade (DOURADO, 2015a; TAKANO, 2017)¹⁷¹.

Takano (2017, p. 46), referindo-se à Dourado (2015, p. 48-49), afirma que o conceito de “agressividade” presente no Projeto BEPS é “mais amplo que os casos de abuso (*tax avoidance*) e trata de situações distintas, mas complementares, que resultam principalmente em erosão na base tributária [...] pelo emprego ou não de estruturas artificiais”. Contudo, dentro do Projeto BEPS, e mais especificamente na Ação 12 (sobre normas de divulgação de PTA), o termo agressivo é utilizado como um conceito “guarda-chuva”, de acordo com a expressão de Dourado (2015a). Logo, utilizando o termo “agressivo” dessa maneira, a Ação 12 não está tratando de situações distintas, mas de situações que ensejam planejamentos tributários que podem ou não ser abusivos. Lado outro, na Ação 02, que trata dos instrumentos híbridos, encontra-se o exemplo de PTA específico que não possui como característica a artificialidade, requisito este para a conceituação de planejamentos tributários abusivos.

¹⁷¹ No Brasil, Takano (2017) escreveu artigo intitulado *O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS*, publicado na Revista de Direito Tributário Internacional Atual, nº 02, em 2017, onde busca “delimitar o conceito de ‘agressividade’ enquanto possível predicado para a qualificação de planejamentos tributários” (TAKANO, 2017, p.35), bem como averiguar se o PTA precisa ser combatido. Ao buscar um significado para o PTA, Takano (2017, p. 37) afirma que a expressão é encontrada em duas variações diversas. A primeira seria uma ideia mais generalizada, onde o planejamento tributário poderia abarcar, ou não, situações abusivas, artificiais ou fraudulentas; e uma segunda visão onde corresponderia tão somente a um esquema sofisticado, e ao mesmo tempo “audacioso” (expressão essa que Takano [2017, p. 37] utiliza-se fazendo referência à Schoueri, [2016, p. 31]). Outro autor a quem Takano (2017, p. 37) faz referência, ao explicar a “vagueza” do conceito de PTA, é Philip Baker (BAKER, 2015, p. 86), que em seu artigo, faz uma análise do conceito dado pelo FTA da OCDE, previsto no Relatório de 2008 (OCDE, 2008), sobre intermediários tributários, afirmando ser o mesmo impreciso.

7.4 Diferença entre o planejamento tributário agressivo e o planejamento tributário abusivo

A ideia de planejamento tributário agressivo mais específica, inclusive advinda dos instrumentos de *soft law* e estudada no presente trabalho se diferencia do planejamento tributário abusivo, principalmente em relação ao elemento da artificialidade, presente apenas neste último. Essa é a opinião majoritária dos doutrinadores pesquisados, podendo serem citados Pistone (2017), Martínez Laguna (2017, 2019), Coimbra (2018); Calderón Carrero e Quintas Seara (2016), Takano (2017). Não obstante, se destacam posicionamentos diversos, como Piantavigna (2017a), que defende um conceito mais amplo de artificialidade, e Arnold e Wilson (2014), que não apresentam uma distinção entre ambos.

7.3.1 Posicionamento majoritário e a questão da artificialidade

Conforme mencionado, a doutrina pesquisada que analisa a diferença entre o planejamento tributário agressivo e o planejamento tributário abusivo apresenta como grande diferença o elemento da artificialidade, encontrado apenas no segundo. Essa artificialidade corresponderia a estruturas tributárias em que a forma não corresponde à substância das operações, acarretando a elusão tributária. Neste sentido, Pistone (2017, p. 75, tradução nossa) afirma que “[...] os contribuintes obtêm uma vantagem tributária explorando a fricção entre a forma, que eles escolhem daqueles que não desencadeiam a obrigação tributária, e a substância, que é semelhante aos eventos que, de outra forma, acionariam a obrigação tributária”¹⁷².

Martínez Laguna (2017, p. 212, tradução nossa) também destaca a artificialidade ao conceituar a elusão tributária como “[...] agir de maneira contrária à intenção, propósito e espírito da lei, por meio de arranjos ou atividades realizadas pelo contribuinte que inclui elementos artificiais para fins de obter as vantagens tributárias”¹⁷³. Tais colocações, tanto de Pistone (2017) como de Martínez Laguna (2017), apresentam considerações sobre a elusão tributária que são majoritárias. Ademais, e assim como a grande maioria dos estudiosos, ao

¹⁷²[...] taxpayers obtain a tax advantage by exploiting the friction between the form, which they choose from those that do not trigger the liability to tax, and the substance, which is akin to events that would otherwise trigger the liability to tax.

¹⁷³ [...] acting against the intention, purpose and spirit of the law through arrangements or activities carried out by taxpayers that include artificial elements in order to meet tax advantages.

analisar o cenário europeu, Martínez Laguna (2017) destaca os casos *Halifax* e *Cadbury Schweppes*.

Adentrando na ideia de planejamento tributário agressivo, Martínez Laguna (2017) lembra que atualmente passou a existir uma preocupação não com a artificialidade, mas com aquelas situações de planejamento tributário que utilizam de dupla não tributação em decorrência de brechas nos sistemas tributários de dois ou mais estados. Nesses casos, Martínez Laguna (2017, p. 214-215, tradução nossa) acredita estar diante de situações legítimas, afirmando que “[o] conceito de elusão parece não ser suficiente para deter alguns resultados específicos em situações transfronteiriças, em que a lei é adequadamente aplicada em todas as jurisdições”¹⁷⁴.

Desse modo, o planejamento tributário seria diverso da elusão tributária, inclusive a complementando (MARTÍNEZ LAGUNA, 2019) no sentido de alcançar planejamentos tributários que as normas antielusivas nãoconseguiriam alcançar principalmente em razão de uma falta de artificialidade. Portanto é correto e acompanha-se Martínez Laguna (2019, p. 107, tradução nossa), quando afirma que o planejamento tributário agressivo seria “[...] uma maneira diferente para limitar a não tributação em razão de resultados internacionais, ou seja, uma forma diversa de limitar planejamentos tributários e, mais especificamente, arbitragem tributária”¹⁷⁵.

Ainda trilhando essa mesma linha de raciocínio, Calderón Carrero e Quintas Seara (2016, p. 217), discorrendo sobre a redefinição dos limites entre a elusão e a elisão tributária, afirmam que tanto a OCDE como a UE vêm tomando medidas aptas a redefinir o planejamento tributário lícito, a ponto de restringi-lo ainda mais, basicamente através de duas formas. A primeira seria o desenvolvimento e expansão de uma abordagem mais substancial a ponto de redefinir os padrões matérias da tributação internacional, e, a segunda forma seria a utilização do termo “planejamento tributário agressivo”, que Calderón Carrero e Quintas Seara (2016) chamam de pseudo-categoria, e que, apesar de não alterar a definição de abuso, restringe de alguma forma a abrangência e alcance do que seria o planejamento tributário legítimo. Com isso, e ainda segundo Calderón Carrero e Quintas Seara (2016, p. 219) essa nova forma de classificação de planejamento tributário passaria a ser um novo ponto de partida para a análise de planejamentos tributários internacionais.

¹⁷⁴ The concept of avoidance seems not to be enough to deter some specific outcomes in cross-border situations where the law is properly applied in every jurisdiction.

¹⁷⁵ “[...] a different way for limiting non-taxation because of international outcomes, i.e. a different way for limiting tax planning and, more significantly, tax arbitrage”.

7.3.2 Posicionamentos divergentes sobre artificialidade e a distinção entre planejamento tributário agressivo e abusivo

Posicionamentos distintos da maioria dos doutrinadores podem ser percebidos nos estudos de Piantavigna (2017a), e Arnold e Watson (2014).

Arnold e Wilson (2014) não fazem uma distinção entre o planejamento tributário agressivo e o planejamento tributário abusivo, não conferindo, destarte, uma autonomia ao primeiro.

Arnold e Wilson (2014) analisando o problema do planejamento tributário internacional agressivo, sob a perspectiva canadense, passam a traçar algumas considerações sobre as diferenças de evasão fiscal e elusão tributária. Assim, os autores apontam duas formas de *tax avoidance*, uma que seria aceitável, e que chamam também de *tax mitigation*. e outra que seria inaceitável, chamando de “*aggressive tax avoidance*”. Além disso, Arnold e Wilson (2014) apontam outros termos usados para o “*unacceptable tax avoidance*” – artificial, abusivo, agressivo, ilegítimo. Assim, Arnold e Wilson (2014), pelo menos no trabalho analisado, não fazem uma distinção entre agressivo e abusivo¹⁷⁶.

Com relação à artificialidade, Piantavigna (2017a, p. 55, tradução nossa) entende ser um elemento comum entre o planejamento tributário agressivo e o abusivo, afirmando o seguinte: “[c]om base nas funções atribuídas aos dois conceitos, argumenta-se que uma espécie de “critério de artificialidade” está implícito em ambas as noções, mesmo que o “grau de artificialidade” solicitado na legislação da UE e pela OCDE continue a ser uma questão em aberto”¹⁷⁷. Piantavigna (2017a) destaca que um ponto em comum entre a OCDE e a UE é atribuir ao planejamento tributário abusivo aquela situação onde o propósito da lei não é alcançado, havendo um desvirtuamento em seu sentido.

¹⁷⁶ Arnold e Wilson (2014, p. 16, tradução nossa) afirmam que: “Em resumo, neste documento usamos o termo “*aggressive tax avoidance*” para descrever a elusão fiscal que autoridades tributárias nacionais ou organizações internacionais como a OCDE podem considerar objetáveis porque frustra ou anula o “objeto, espírito ou propósito” ou “lógica subjacente” da legislação fiscal nacional relevante ou do tratado fiscal bilateral. Em suma, significa a elusão fiscal que um país pode contestar em seus tribunais, de acordo com a lei vigente, ou tomar medidas legislativas para reprimir. (*In summary, in this paper we use the term “aggressive tax avoidance” to describe tax avoidance that national tax authorities or international organizations such as the OECD might consider to be objectionable because it frustrates or defeats the “object, spirit or purpose” or “underlying rationale” of the relevant domestic tax law or bilateral tax treaty. In short, it means tax avoidance that a country might challenge in its courts under its existing law or take legislative action to curb*).

¹⁷⁷ On the basis of the functions ascribed to the two concepts, it is argued that a sort of “artificiality criterion” is implied by both notions, even if the “degree of artificiality” requested in EU law and by the OECD remains an open issue.

Para Piantavigna (2017a), a OCDE usa o termo abuso de tratado de maneira inconsistente podendo tanto referir-se a planejamento tributário abusivo como planejamento tributário agressivo. Nesse sentido Piantavigna (2017a p. 59-60, tradução nossa):

No entanto, o termo “abuso de tratado” é usado de forma inconsistente. A OCDE usa expressões vagas e advérbios para significar que “há uma série de arranjos pelos quais uma pessoa que não é residente de um Estado signatário pode obter *indevidamente* os benefícios fiscais que um tratado tributário bilateral pretende oferecer em uma base recíproca para requerentes adequados” (ênfase acrescentada). No entanto, os conceitos de abuso fiscal e PTA se sobrepõem, definindo assim o abuso de tratados como “uma maneira de implementar o planejamento tributário”, já que os grupos de empresas multinacionais (MNE) presentes em muitos países têm “maiores oportunidades de planejamento tributário. De fato, as empresas multinacionais têm acesso a uma gama mais ampla de sistemas fiscais (potencialmente incompatíveis) e pares de tratados tributários bilaterais, criando um terreno fértil para o “abuso de tratados”.¹⁷⁸

Assim, seguindo essa linha de raciocínio apresentada por Piantavigna (2017a), o PTA seria uma forma de elusão tributária em que a artificialidade é vista de maneira mais genérica como o simples não atendimento do objetivo da norma tributária. Dessa forma, não é necessária a ausência de substância para caracterizar a artificialidade.

Cabe apontar que a diferença entre o PTA (em sentido estrito) e o planejamento tributário abusivo é clara, (e quando passar para a análise dos elementos do primeiro ficará ainda mais evidente). O ponto principal aqui é a artificialidade, mas vista sob uma conotação de ausência de substância. Assim, apesar das ponderações de Piantavigna (2017a) serem bastante interessantes, no que tange à utilização do termo artificialidade como algo mais genérico, incluindo o uso de desconexões entre dois sistemas tributários de Estados distintos, entende-se que essa desconexão não deve ser tratada como artificialidade, mas sim de modo diverso. Nesse sentido, como será analisado mais a frente, quando se tratar da dupla não tributação, poderá averiguar essa desconexão como uma forma de surgir a dupla não tributação de maneira não intencionada pelos Estados soberanos.

De todo modo, o que vale nesse tópico destacar é a distinção entre o PTA, em sentido estrito, como uma forma de planejamento tributário que não é artificial (ou seja, possui substância), o que representa um limite com o planejamento tributário abusivo.

¹⁷⁸ However, the term “treaty abuse” is used inconsistently. e OECD uses vague expressions and adverbs to mean that “there are a number of arrangements through which a person who is not a resident of a treaty country may *inappropriately* obtain the tax benefits that a bilateral tax treaty is intended to provide on a reciprocal basis to appropriate claimants”⁸⁰ (Emphasis added). However, the concepts of tax abuse and ATP overlap each other, thereby defining treaty abuse as “a way of implementing tax planning”, as multinational enterprise (MNE) groups present in many countries have “greater tax planning opportunities. Indeed, MNEs have access to a broader range of (potentially mismatching) tax systems and pairs of bilateral tax treaties, creating fertile ground for ‘treaty abuse’”

7.5 Elementos do Planejamento Tributário Agressivo

Quando se fala em elementos do planejamento tributário agressivo, dentro do contexto do Direito Tributário Internacional ora estudado, certamente um primeiro elemento é que esse planejamento tributário seja relacionado a operações transfronteiriças, ou em outras palavras, que seja um planejamento tributário internacional. Assim, a doutrina, especialmente quando analisa a Recomendação 2012/8806/UE, costuma apontar como elemento do planejamento tributário internacional uma incompatibilidade entre dois sistemas tributários domésticos. Incompatibilidade que pode também ser chamada de anomalia no Sistema Tributário Internacional, descompasso ou assimetria.

Esse primeiro elemento é destacado por Pistone (2016, 2017), que, diferentemente de Martínez Laguna (2017, 2019)¹⁷⁹, entende que o planejamento tributário agressivo é apenas em nível internacional. Neste mesmo sentido, Piantavigna (2017a), que aponta a existência de transações transfronteiriças como uma das características principais do planejamento tributário agressivo. Assim, analisando tanto as ponderações da OCDE como da UE, Piantavigna (2017a) afirma que:

A Comissão da UE reconhece esta situação da seguinte forma:

“com o tempo ... as estruturas de planejamento tributário se tornaram cada vez mais sofisticadas. Elas se desenvolvem em várias jurisdições e efetivamente, lucros tributáveis para estados com regimes fiscais benéficos”.

A mesma descrição é fornecida pela OCDE, segundo a qual tais “esquemas internacionais têm maior probabilidade de serem especificamente projetados para um contribuinte ou transação em particular e podem envolver múltiplas partes e benefícios fiscais em diferentes jurisdições, o que pode tornar esses esquemas mais difícil atingir com requisitos domésticas”.¹⁸⁰

Marín Benítez também aponta o caráter internacional do planejamento tributário agressivo, analisando especificamente o Projeto BEPS. Ademais, ainda destaca como

¹⁷⁹ Analisando a Recomendação 2012/8806/UE, sobre a definição de PTA na União Europeia, para Martínez Laguna (2017) há duas situações distintas. No primeiro caso, quando é disposto sob o aproveitamento dos aspectos técnicos de um sistema tributário, Martínez Laguna (2017) entende estar diante de situações de não tributação. Já, na segunda hipótese, em que haveria descompassos entre dois sistemas tributários, Martínez Laguna (2017) entende ser o caso de dupla não tributação.

¹⁸⁰ The EU Commission recognizes this situation as follows:

[o]ver time ... the tax planning structures have become ever-more sophisticated. They develop across various jurisdictions and effectively, shift taxable profits towards states with beneficial tax regimes.

The same description is provided by the OECD, according to which such “[i]nternational schemes are more likely to be specifically designed for a particular taxpayer or transaction and may involve multiple parties and tax benefits in different jurisdictions, which can make these schemes more difficult to target with domestic hallmarks”.

características principais a obtenção de uma vantagem tributária oriunda de arbitragem tributária internacional, decorrente de tratamento diverso dado à mesma operação em dois ou mais Estados (que seria, em última análise, a dupla não tributação não intencionada pelos Estados); ausência de abusividade (ou artificialidade, que é justamente a diferença com o planejamento tributário abusivo), e, acarreta uma necessidade de ação legislativa para o seu combate. Com relação a essa última característica, discorda-se de Marín Benítez posto que a necessidade de ação legislativa para o seu combate não seria, no entendimento aqui defendido, um elemento do planejamento tributário agressivo, mas poderia ser uma consequência para aqueles Estados que buscam adotar uma política tributária internacional voltada para o combate a dupla não tributação, quando não pretendida pelos próprios Estados.

Um segundo elemento é a dupla não tributação não intencionada pelos Estados soberanos, e que foi objeto de estudo no Capítulo 2 da presente pesquisa. A dupla não tributação é certamente o elemento mais importante e estudado. É importante destacar que essa não intenção em gerar a dupla não tributação é uma análise do Estado soberano, e não do contribuinte. Com relação ao contribuinte, tanto Pistone (2016) quanto Martínez Laguna (2017) entendem que a intenção em obter a vantagem tributária é irrelevante para a caracterização do planejamento tributário agressivo.

E o terceiro elemento, que acaba sendo uma consequência dos dois primeiros, é a separação entre a produção de riqueza e a imposição tributária, chamada por Pistone (2016) de “efeito de desalinhamento”, o qual afirma ser uma “[...] tentativa de produzir um desalinhamento, ou uma desconexão, entre a jurisdição fiscal de criação de valor e aquela para a qual o contribuinte procura deslocar lucros de uma maneira que seja instrumental para obter a vantagem fiscal.”¹⁸¹ (PISTONE, 2017, p. 95, tradução nossa). Em outras palavras, é a erosão da base tributária de um Estado, com o desalinhamento entre o local onde o valor é gerado, de um lado, e o local onde é imposta a tributação, de outro.

Um exemplo dado por Pistone (2016) são as situações envolvendo a assimetria entre instrumentos híbridos. Apesar de alguns estudiosos, como Rocha (2017) e Lillo (2018), afirmarem que nas situações envolvendo as incompatibilidades híbridas não ocorre a erosão da base tributária, entende-se de maneira diversa. Isto porque quando uma situação de incompatibilidade híbrida acarreta uma dupla não tributação não intencionada pelos Estados, haverá um valor que deixará de ser tributado, havendo destarte a erosão tributária.

¹⁸¹ the attempt to produce a misalignment, or a disconnect, between the tax jurisdiction of value creation and that to which the taxpayer seeks to shift profits in a way that is instrumental to obtaining the tax advantage.

Em suma, o planejamento tributário agressivo comporta como elementos principais a incompatibilidade de dois sistemas tributários domésticos (que seria uma anomalia no sistema tributário internacional); um resultado de dupla não tributação (ou baixa tributação ou tributação negativa) não intencionada pelos Estados soberanos; e uma erosão na base tributária com o “efeito de desalinhamento”, nas palavras de Pistone (2016).

7.6 O Planejamento Tributário Agressivo (PTA) e o Single Tax Principle (STP)

Entre as considerações apresentadas por Martínez Laguna (2017, p. 200, tradução nossa) chama a atenção quando ele afirma que a dupla não tributação não intencional gera “intensos debates” em nível internacional, ocorrendo ofensas a princípios de Direito Tributário Internacional como justiça, igualdade horizontal e vertical, competitividade, entre outros. Martínez Laguna (2017) afirma ser difícil identificar esses princípios no cenário internacional, principalmente em decorrência da força da ideia de soberania. Essa questão será explorada ao longo do trabalho, justamente para demonstrar que o PTA, assim como o abusivo, é ilegítimo.

Ainda seguindo essa linha, Martínez Laguna (2017, p. 200-201, tradução nossa) lembra a posição de Avi-Yonah, sobre o *single tax principle*:

No entanto, alguns estudiosos parecem acreditar que existe um tipo de ordem, ou pelo menos que medidas proeminentes foram tomadas em sua formação. Avi-Yonah voltou à ideia do *single tax principle*, a necessidade de tributar todo e qualquer item de renda “não mais ou menos de uma vez”. O *single tax principle* encontraria a sua correlação no princípio dos benefícios, que determina a taxa do imposto a aplicar. Ambos os princípios, considerados em conjunto, foram considerados como formadores do chamado “regime tributário internacional”, que é, de certa forma, uma expressão do direito internacional consuetudinário para Avi-Yonah. Avi-Yonah parece considerar esse regime tributário internacional “corporificado tanto na rede do tratado tributário quanto nas leis domésticas das principais nações comerciais”. Do ponto de vista do autor [Martínez Laguna], e apesar de ter ocorrido uma importante (e necessária) aproximação entre sistemas tributários ao longo dos anos, ainda não é possível determinar a existência de um regime tributário internacional, nem concluir que a dupla não tributação é um problema legal (ou mesmo político) como tal e não um resultado perfeitamente viável no cenário internacional atual, mesmo buscado pelos estados através, por exemplo, da concorrência.

De maneira diversa do que defendemos, Martínez Laguna (2017) acredita que não existe um sistema tributário internacional, apesar dos avanços que se encontram ao longo dos anos. Para Martínez Laguna (2017), cada tratado internacional deve ser analisado de maneira separada, não podendo, portanto, utilizar-se de princípios do Direito Tributário Internacional em detrimento da própria soberania dos Estados, do que discordamos.

O que é pertinente ressaltar é que a linha de raciocínio que é elaborado por Martínez Laguna (2017) parte de uma inexistência de sistema tributário internacional, o que leva a uma interpretação isolada dos inúmeros tratados tributários, até chegar à conclusão de que a dupla não tributação, via de regra, considera-se não intencional (ou não é possível averiguar a intenção), já que não há o *single tax principle*, e o uso de brechas ou lacunas na interação de dois ou mais sistemas tributários não é desvirtuamento do propósito ou espírito da norma.

Outro ponto relevante no trabalho de Martin Jiménez (2017) é quando ele fala sobre o *single tax principle* e a sua relação com o Projeto BEPS. Martin Jiménez (2017) entende que o Projeto BEPS, claramente, não acolheu o *single tax principle*, aduzindo que (MARTIN JIMÉNEZ, 2017, p. 33, tradução nossa):

Deve ficar claro desde o início que a rejeição ao *single tax principle* é uma das consequências do BEPS. [...] Se estamos falando em BEPS admissíveis e BEPS reprováveis, isso é porque o *single tax principle* não foi aceito, e a dupla não tributação/baixa tributação, não foi totalmente proibida.

Sobre o sistema tributário internacional, Ribeiro (2017, p. 8) deixa claro que existe ainda um caminho a se percorrer em decorrência da necessidade de preenchimento de alguns requisitos, como legislação uniforme e a existência de um tribunal único para dirimir as controvérsias sobre o assunto:

Não se podendo dizer, no presente estágio de evolução, que exista propriamente um “ordenamento jurídico internacional” (embora utilizemos a expressão por comodidade de exposição) – pelo menos nos moldes tradicionais de uniformidade de legislação e de existência de um tribunal único para dirimir os conflitos fiscais interestados – o que se quer significar com o termo “abuso no âmbito internacional” é a existência de sugestões, por parte de organismos internacionais, de medidas que os Estados possam adotar no âmbito das C.D.T.s (convenções sobre dupla tributação) que celebram bilateralmente, com vista ao combate ao abuso fiscal.

Outro ponto importante abordado por Ribeiro (2017, p. 9) é a revisão aos comentários à Convenção Modelo da OCDE, especificamente ao artigo 1º, em que foi introduzida uma observação no sentido de que os tratados também teriam como função evitar a dupla não tributação da renda, aplicando-se, destarte, o *single-tax principle*. Nesse ponto, contudo, Ribeiro (2017, p.9) afirma que esse novo comentário seria equivocado, sem, contudo, justificar sua posição.

Uma colocação importante feita por Parada (2018, p. 24) é quando ele explica a posição de Avi-Yonah a respeito da existência de um regime tributário internacional e a existência do *single tax principle*. Apesar de claramente não concordar com Avi-Yonah,

Parada (2018, p. 24) deixa claro que, caso adotado, poder-se-ia chegar à conclusão de que a dupla não tributação deveria ser combatida. Aduz Parada (2018, p. 24, tradução nossa): “em particular, o reconhecimento do *single tax principle* nos levaria a uma conclusão preliminar que tanto a dupla tributação como a dupla não tributação devem ser igualmente eliminadas, mitigadas ou, pelo menos, prevenidas”.

Para Parada (2018) a justificativa utilizada buscando defender o *single tax principle* teria três pontos. O primeiro ponto é a utilização da rede de tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda; o segundo seria a utilização da metodologia de crédito para evitar a dupla tributação da renda; e, por último, haveria a interpretação da regra LOB existente no modelo de tratado internacional tributário dos Estados Unidos.

Analisando o método do crédito, utilizado pelos EUA, Parada (2018) destaca que a ideia original veio após a segunda guerra mundial, quando investidores norte-americanos estavam investindo na reconstrução da Europa, e, para tanto, tinham a certeza que sofreriam uma tributação fora dos EUA, já que, naquela ocasião, os Estados buscavam receitas. Por causa disso, Parada (2018) adverte que o método do crédito, naquela ocasião, tinha muito mais a função de evitar a dupla tributação do que assegurar o *single tax principle*.

Parada (2008, p. 27) lembra que, no método do crédito, o combate à dupla não tributação nem sempre é eficaz, uma vez que, não sendo tributado na fonte, a tributação na residência pode não ocorrer, no caso de não repatriação dos rendimentos. Apesar dessa constatação, em algum momento, ser verdadeira, atualmente, com o aumento de troca de informações e busca pela transparência fiscal, a repatriação não aparenta ser um problema que pode afetar a efetivação do *single tax principle*.

Após analisar o método do crédito e concluir que é uma forma ineficaz de combate à dupla não tributação da renda, Parada (2018) começa analisar o método de isenção, destacando que, por se tratar de um método mais simples (por causa da desnecessidade de um país ter que verificar se o outro tributou determinado rendimento), sua utilização é mais comum na Europa continental. Além disso, Parada (2018) entende que o método da isenção não busca evitar a dupla não tributação.

Outrossim, Parada (2018) destaca o parágrafo 35 dos Comentários da OCDE aos artigos 23A e 23B da Convenção Modelo aduz sobre a possibilidade de um Estado não utilizar sempre o método da isenção, buscando, assim, evitar a dupla não tributação.

Por fim, Parada (2018, p. 30) afirma que “para ele é difícil acreditar na existência de um princípio de direito tributário internacional para prevenir a dupla não tributação da renda

em situações transfronteiriças, quando, na realidade, nem o método do crédito nem o da isenção são precisos

Buscando apresentar uma contextualização sobre o tema PTA, Piantavigna (2017a) inicia a sua análise discorrendo sobre o “princípio da eficiência tributária” (*principle of tax efficiency*) para destacar que a tributação não pode criar obstáculos sendo, na medida do possível, neutra. A ideia apresentada é a mesma que Avi-Yonah (2016) destaca, referindo-se ao *single tax principle*. Ou seja, que é imprescindível a incidência de uma tributação na operação, no sentido de que o combate à dupla tributação da renda venha acompanhado com o combate à dupla não tributação da renda. Piantavigna (2017a, p. 48, tradução nossa) afirma que “a eficiência tributária não deve ser considerada apenas em termos de proibição de dupla tributação, mas também em termos de proibição de dupla não tributação.”.

Avi-Yonah (2016), não analisa especificamente os elementos do PTA. Contudo, ao discorrer sobre o *single tax principle*, Avi-Yonah (2016) acaba analisando a questão da dupla não tributação não intencional, que é um dos elementos do PTA. Assim, Avi-Yonah (2016) ao escrever sobre o *single tax principle* e o Projeto BEPS, faz uma relação entre os dois, que pode ser relacionado ao PTA. Desde o início, fazendo uma constatação na mudança do preâmbulo da convenção modelo da OCDE, Avi-Yonah (2015a, n.p., tradução nossa) aduz que “a redação corresponde ao comprometimento oficial da OCDE e do G20 em prevenir tanto a dupla não tributação como a dupla tributação, ou seja, o *single tax principle*”. Assim, segundo Avi-Yonah (2016, p. 12, tradução nossa):

Em particular, o *single tax principle* constituiu a base teórica de grande parte do regime fiscal internacional desde o início. E é de fato essa continuidade, em vez de qualquer mudança brusca que dá ao pacote final do BEPS sua promessa de, como o Secretário Geral Gurria também prometeu, “**pôr fim à dupla não-tributação**”.

E é exatamente essa ideia que entendemos como relevante para compreender o porque um planejamento tributário apontado como agressivo (dentro da conceituação aqui apresentada) é também ilegítimo no sentido de não ser aceito dentro de um ordenamento jurídico.

Sobre o *single tax principle*, Avi-Yonah (2016, p. 12-13) aduz que é uma posição sua, desde 1997, e da qual concordamos, haver um sistema tributário internacional formado tanto por uma rede de tratados internacionais como por normas domésticas, e que tal sistema teria como ponto central dois princípios. Esses princípios seriam: o princípio de benefícios, segundo o qual a renda ativa deve ser tributada, inicialmente, no local onde se origina, e a

renda passiva deve ser tributada, inicialmente, no local da residência de quem a auferir; e o *single tax principle*, segundo o qual “todo rendimento deve ser tributado uma única vez, de acordo com o princípio de benefícios”. Contudo, com relação ao *single tax principle*, Avi-Yonah (2016, p. 13.) deixa claro não haver uma unanimidade sobre a sua existência.

É importante perceber que reconhecer o *single tax principle* acarreta, segundo entendemos, na desnecessidade de inserir, nos tratados para evitar a dupla tributação da renda, as cláusulas *subject to tax*. Tais cláusulas teriam o condão de determinar (ou declarar) que o Estado da Fonte poderá tributar o rendimento caso esse não seja tributado pelo Estado da Residência, bem como o Estado da Residência poderá tributar o rendimento, caso esse não seja tributado pelo Estado da Fonte.

Avi-Yonah (2016, p. 13, tradução nossa), em sentido similar, afirma que “o *single tax principle* sugere que quando o Estado que tem inicialmente a competência, em decorrência do princípio de benefícios, deixa de tributar rendimentos transfronteiriços, o outro Estado (residente para renda ativa, e fonte para renda passiva) deve tributar, em seu lugar”.

Ainda defendendo a ideia do *single tax principle*, Avi-Yonah (2016, p. 14) cita Rosebloom, transcrevendo nota desse autor, que foi International Tax Counsel de 1977 a 1981, onde explica a política fiscal da provisão LOB (limitação de benefícios) da Convenção Modelo dos Estados Unidos da América de 1981. O interessante é a seguinte passagem de Rosebloom (764-773) *apud* Avi-Yonah (2016, p. 14): “O objetivo fundamental dos tratados é a eliminação dos efeitos negativos da dupla tributação ... Já que os tratados visam eliminar a dupla tributação, seus benefícios deveriam fluir para as pessoas que, na ausência do tratado, poderiam estar sujeitas à dupla tributação.”.

Fazendo um retrospecto da legislação tributária dos Estados Unidos, Avi-Yonah (2016, p. 13-14) apresenta uma série de fatos que fortalecem sua posição no sentido de que o *single tax principle* faz parte da política tributária internacional. Contudo, Avi-Yonah (2016, p. 14) destaca que em 1984 começou um declínio no cometimento da política tributária internacional norte-americana com o *single tax principle*, criando-se regras de isenção de juros. Não obstante, nesse caso estaríamos diante de uma dupla não tributação não intencional, mas sim de uma dupla não tributação voluntária.

Apesar disso, Avi-Yonah (2016, p. 15) relata que o cometimento com o *single tax principle* não deixou de existir, elencando diversas medidas adotadas pelos Estados Unidos da América. Ademais, após a crise de 2008, algumas medidas que resultam em um aumento no cometimento do *single tax principle* podem ser vistas tanto internacionalmente como internamente, nos EUA, como o Projeto BEPS, e o FATCA. Para Avi-Yonah (2016, p. 17,

tradução nossa), “BEPS representa um cometimento com o *single tax principle* maior do que qualquer acontecimento desde 1927, e isto, por si só, é uma grande conquista”. E, da mesma forma, as mudanças propostas na convenção modelo dos EUA, em maio de 2015, seguem a ideia do *single tax principle*, se antecipando ao Projeto BEPS, segundo Avi-Yonah (2016, p. 17).

Por fim, cabe destacar a conclusão a que chega Avi-Yonah (2016, p. 20-21, tradução nossa) lembrando os comentários ao modelo da Liga das Nações de 1927, onde estava exposto que para se alcançar uma justiça fiscal, seria preciso a elaboração de um esquema onde o rendimento fosse tributado somente uma vez, e, em seguida, enfatizando o fechamento de um ciclo em que tanto os EUA, como a OCDE e o G20 “claramente adotaram o *single tax principle* como objetivo”. Ademais, ressalta que a dupla não tributação está com os dias contados, dependendo somente de uma pressão política para tanto.

8 ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS

In retrospect, it was only a question of time before pressures on countries' tax revenues led to additional efforts to protect their domestic tax bases from the tax planning strategies of multilateral enterprises; these efforts gained momentum during the financial crisis of 2008. In 2012, the OECD launched its project against BEPS. The project received a shot in the arm when aggressive tax-planning techniques used by several US multinationals, including Apple, Amazon, Starbucks, and Google, came under intense criticism by European and American politicians.
(ARNOLD, 2016, p. 185-186)

O presente capítulo tem o objetivo de analisar alguns casos concretos levando em consideração as ponderações levantadas ao longo da presente pesquisa. Neste sentido, foram escolhidos planejamentos tributários analisados por alguns estudiosos e considerados como agressivos. Ademais, os planejamentos tributários agressivos analisados ganharam destaque na mídia em razão de ter sido realizado por grupos multinacionais conhecidos, como a Apple, Google e McDonalds.

8.1 Caso McDonalds

O primeiro caso a ser estudado é o planejamento tributário elaborado pela empresa McDonalds. Nesse caso, uma empresa do grupo estabelecida em Luxemburgo recebia todos os *royalties* das McDonalds abertas na Europa e os transferiam para uma subsidiária norte-americana, que não realizava qualquer atividade.

Em razão do tratado EUA-Luxemburgo, a empresa situada em Luxemburgo era isenta da tributação desses *royalties*, que, segundo o entendimento da Administração Tributária de Luxemburgo, eram atribuídos à subsidiária norte-americana. Contudo, a Administração Tributária norte-americana entendia que tais rendimentos não poderiam ser atribuídos à subsidiária norte-americana, mas sim à empresa em Luxemburgo.

Figura 5: Caso McDonalds

artigo 23A da Convenção Modelo da OCDE, apontado por Javier Molina (2016) como um esforço interpretativo para combater a dupla não tributação, antes do Projeto BEPS.

Como corretamente destacado por Szudoczky (2016, p. 171) essa seria uma situação em que os EUA não exerceriam o seu direito a tributar e, pelos comentários da CM-OCDE, Luxemburgo deveria manter a isenção, posto que essa ocorreria nas situações em que os EUA “podem” (*may be*) tributar, de acordo com o tratado.

Ademais e especificamente dentro do Direito Europeu, Szudoczky (2016) assevera que essa isenção, concedida mesmo diante de uma não tributação, pode ser contrária ao Tratado de Funcionamento da União Europeia, mais especificamente em seus artigos 107 e 108 que impedem o auxílio do Estado a empresas com o intuito de impedir concorrência desleal.

Entendemos, contudo, que existe outro fator determinante para que essa isenção não seja mais aceita, e é o caso do atual cenário internacional apresentado pelo Projeto BEPS, qual seja, de um sistema tributário internacional de cooperação onde os Estados não estão mais competindo entre si. Soma-se a isso o fato de que os Estados passam a adotar uma visão mais holística dos problemas decorrentes da tributação internacional e da rede de tratados internacionais, como é a dupla não tributação (não intencional). E os Estados possuem atualmente uma maior facilidade de troca de informações, baseada na cooperação e transparência internacional, permitindo saber se determinado Estado está realmente tributando ou isentando determinado rendimento.

Logicamente problemas irão surgir, da mesma forma como já surgiram com a implementação das cláusulas *subject-to-tax* e *switchover*, contudo, a análise aqui é apontar a correta direção que deve seguir os Estados soberanos e suas Administrações Tributárias, e não especificamente a melhor maneira de fazer isso. Ou seja, trata-se de uma visão mais macro do sistema tributário internacional, do que uma visão micro. O que se busca demonstrar são as razões pelas quais uma determinada Administração Tributária deve tributar determinado rendimento e não como deve especificamente fazê-lo. Cabe ressaltar que o problema ainda irá perdurar com relação a situações em que não haja uma dupla não tributação, mas esteja ocorrendo uma tributação abaixo do mínimo (que seria abaixo de um referencial de tributação mínima pautada no *single tax principle*).

Analisando a situação de dupla não tributação, Szudoczky (2016, p. 176) entende que o próprio tratado tributário, firmado entre os Estados Unidos e Luxemburgo, ao prever a possibilidade do Estado da fonte (Luxemburgo) deixar de tributar, mesmo no caso do Estado da residência (EUA) não tributar, seria uma forma de habilitação deliberada de arbitragem

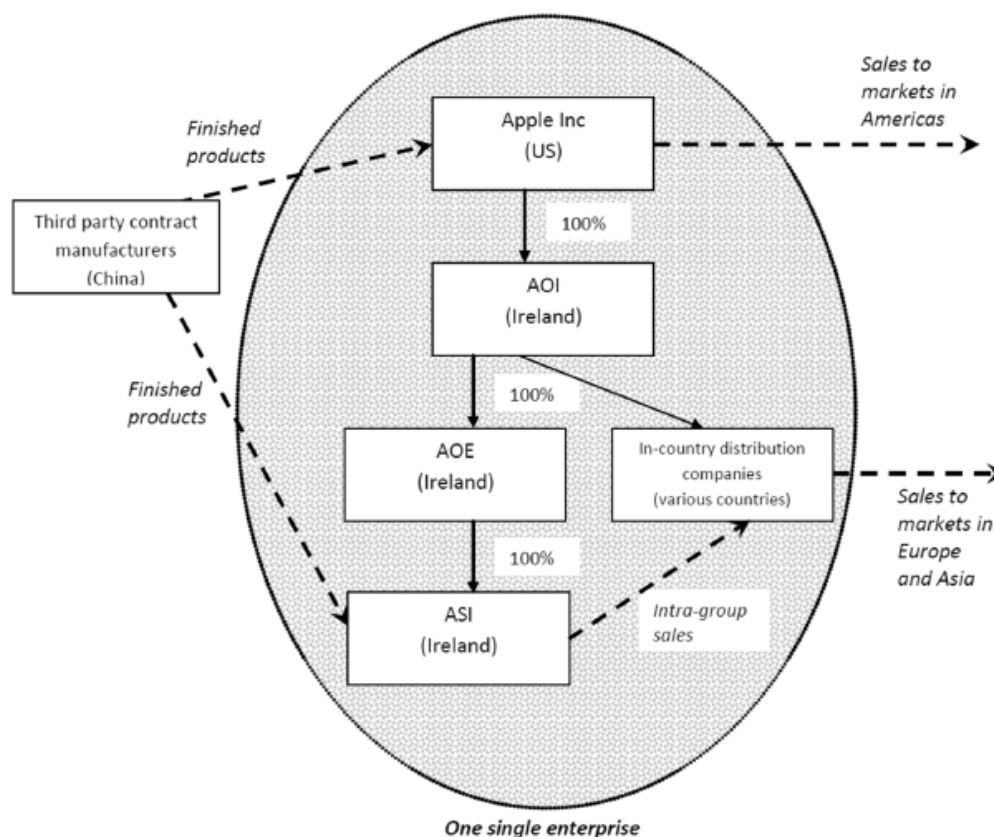
tributária. Ora, falar em “habilitação deliberada de arbitragem tributária” é o mesmo que falar em dupla não tributação, contudo, utilizando outro termo.

Havendo, entretanto, a previsão no tratado tributário tornando possível a ocorrência da dupla não tributação, teríamos uma situação de dupla não tributação intencional e nesse caso não deveria ser evitada pelas Administrações Tributárias dos dois países. Apesar disso, essa não é a linha que se prega hoje em dia por meio do Projeto BEPS, que entende que tais situações não devem ser permitidas, afirmando com isso o *single tax principle*.

8.2 Caso Apple – Planejamento Tributário iTax

Outro caso de planejamento tributário internacional que chama a atenção não somente da mídia mas dos estudiosos é a estrutura montada pela Apple, e que recebeu o nome de Planejamento Tributário iTax. Ting (2014, p. 43) apresenta o Planejamento Tributário iTax da seguinte maneira:

Figura 6 – Caso Apple



Fonte: TING, 2014

Ting (2014), ao analisar a estrutura elaborada pelos consultores tributários da Apple, afirma que o planejamento tributário que levou a uma dupla não tributação de quarenta e quatro bilhões de dólares, durante o período de 2009 a 2012, diferencia pela sua simplicidade quando comparado com os planejamentos tributários agressivos utilizados pelas empresas multinacionais e conhecidos como *Double Irish Dutch Sandwich*. Ademais, segundo esse autor, a questão seria solucionada se o grupo multinacional fosse tributado como uma única entidade, e a transparência e troca de informações entre as Administrações Tributárias fossem aprimoradas.

Segundo Ting (2014, p.42), a estrutura da Apple foi formada pela Apple Operations International (AOI) e Apple Sales International (ASI), ambas incorporadas na Irlanda, mas com as suas centrais de gerenciamento e controle nos Estados Unidos (o que faz com que elas não possuam residência fiscal); e Apple Operations Europe (AOE), que é matriz da ASI e subsidiária da AOI.

A AOI seria uma empresa holding intermediária para várias empresas do grupo, incluindo a ASI. Além disso, “a empresa recebeu dividendos substanciais de suas subsidiárias (por exemplo, recebeu US\$30 bilhões em dividendos entre 2009 e 2011), mas não pagou nenhum imposto de renda corporativo em nenhum país por vários anos”¹⁸³ (TING, 2004, p. 44, tradução nossa).

Com relação à ASI, Ting (2014) afirma que a empresa seria responsável pela contratação de fabricantes independentes na China. Os produtos montados seriam, em seguida, revendidos para subsidiárias de distribuição na Ásia e Europa. Além disso, haveria um contrato de *cost sharing* entre a ASI e a Apple Inc. (empresa norte-americana).

Em face de tal esquema, os lucros registrados pelas empresas situados na Irlanda não eram tributados nos Estados Unidos, e, da mesma forma, não eram tributados nos locais onde os produtos eram revendidos (correspondentes ao local da fonte do rendimento). Segundo Ting (2014, p. 46, tradução nossa), essa dupla não tributação das empresas AOI e ASI eram decorrentes da combinação de cinco pontos:

1. Definição de residência empresarial na Irlanda e nos Estados Unidos;
2. Normas de preços de transferência sobre intangíveis;
3. Regime de empresas estrangeiras controladas dos Estados Unidos;
4. Check-the-box regime dos Estados Unidos; e

¹⁸³ The company received substantial dividends from its subsidiaries (for example, it received US \$30 billion dividends between 2009 and 2011), but has not paid any corporate income tax in any country for many years

5. Jurisdição de baixa tributação.¹⁸⁴

Com relação ao primeiro ponto, observa-se a existência de arbitragem tributária, decorrente da inexistência de uma residência fiscal tanto no que se refere à Irlanda quanto aos Estados Unidos para a AOI e para a ASI.

Um ponto interessante apresentado por Ting (2014, p. 48) corresponde à incerteza dos motivos que levaram os Estados Unidos, por tanto tempo, manter “brechas” em seu sistema tributário, permitindo que suas empresas multinacionais realizassem planejamentos tributários agressivos. Ting (2014, p. 48) aduz que:

São possíveis algumas explicações. Primeiro, a remoção de um regime tributário tão benéfico para as empresas é politicamente difícil. Em segundo lugar, o governo dos EUA pode estar ciente da brecha, mas está disposto a "apoiar" suas empresas multinacionais, permitindo que registrem renda em países com baixa tributação, especialmente quando a renda é proveniente de mercados estrangeiros - e, assim, melhoram a competitividade das empresas americanas.¹⁸⁵

Ting (2015) busca destacar a posição dos Estados Unidos em frente ao Projeto BEPS que, segundo esse autor, teria como escopo o combate a dupla não tributação. De outro lado, Ting (2015) observa que os Estados Unidos possui uma política fiscal internacional que muitas das vezes busca proteger ou favorecer suas empresas multinacionais, com o é o caso da Apple.

É importante destacar que a análise feita por Ting (2015) refere-se à estrutura desenvolvida pela Apple naquele momento, inclusive ele próprio adverte que a legislação tributária irlandesa sofreu alterações desde então.

Outro ponto que podemos destacar é a existência de uma dupla não tributação não intencional por parte dos Estados envolvidos. No caso em questão, podemos apontar que o planejamento tributário seria agressivo justamente por aproveitar dessa falta de alinhamento entre a legislação tributária dos Estados, resultando nessa dupla não tributação não intencionada (pelo menos juridicamente).

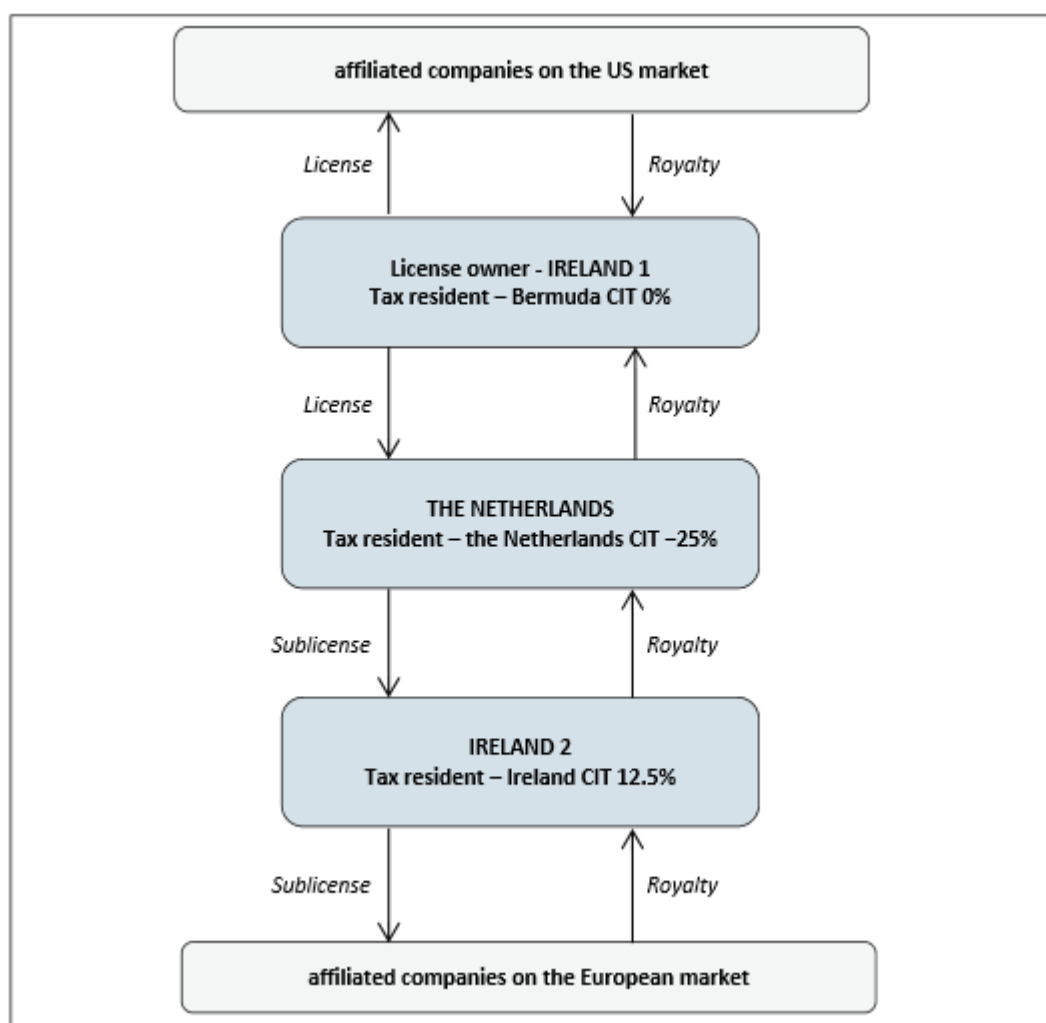
¹⁸⁴ 1. Definitions of corporate residence in Ireland and the US; 2. Transfer pricing rules on intangibles; 3. Controlled foreign corporation (CFC) regime in the US; 4. Check-the-box regime in the US; and 5. Low-tax jurisdiction.

¹⁸⁵ A couple of explanations are possible. First, the removal of a tax regime so beneficial to businesses is politically difficult. Secondly, the US Government may be aware of the loophole, but is willing to “support” its MNEs by allowing them to book income in low-tax countries especially when the income is sourced from overseas markets—and thus improve the competitiveness of US businesses.

8.3 Caso Google – Planejamento Tributário Double Irish Dutch Sandwich

O planejamento tributário chamado *Double Irish Dutch Sandwich* é uma forma de planejamento utilizado por várias empresas multinacionais, entre as quais Google, Facebook, Microsoft, Starbucks. Autores, como Ting (2014, 2015), entendem que o planejamento tributário da Apple seria um pouco diferente, inclusive mais simples, enquanto outros, como Kutera (2017), entendem que o planejamento tributário da Apple também seria um exemplo do *Double Irish Dutch Sandwich*. Ksolvreli (2015) destaca que, no caso da Apple, o planejamento tributário, apesar de similar, não corresponderia ao *Double Irish Dutch Sandwich*. A similitude estaria no uso de duas empresas irlandesas, contudo, não haveria a empresa holandesa no esquema.

Figura 7 – Caso Google



Fonte: KUTERA, 2017

Explicando o esquema, Kutera (2017) afirma que uma primeira empresa, Google Ireland Holding Ltda. (na figura acima indicada como IRELAND 1), seria constituída na Irlanda, mas teria o seu centro de gerenciamento e controle em Bermudas. Dessa forma, essa primeira empresa não seria considerada residente fiscal na Irlanda, mas sim nas Bermudas, onde não haveria tributação. Uma segunda empresa seria constituída na Holanda, Google Netherlands B.V. (indicada na figura acima como THE NETHERLANDS) e, com isso, não haveria tributação na fonte com relação à transferência dos direitos de licença entre Google Ireland Holding Ltda. e a empresa holandesa.

Em seguida seria a vez da empresa holandesa, Google Netherlands B.V. conceder uma sublicença para outra empresa irlandesa, a Google Ireland Limited (na figura acima indicada como IRELAND 2). A diferença entre o preço da aquisição da licença e a sua venda é ínfima, o que garante uma tributação também mínima da Holanda, independente da alíquota a ser aplicada. Segundo Kutera (2017, p. 93, tradução nossa) “para reduzir o montante, o custo das taxas de licença pagas à Irlanda eleva-se a 99,8% da receita total devido à transferência posterior dessas licenças”¹⁸⁶.

Ksovreli (2015) afirma que a Google Ireland Holdings tinha os direitos econômicos sobre os intangíveis da Google Inc. na Europa, África e Oriente Médio.

Segundo Ksovreli (2015, p. 17) a Google Ireland Limited era uma empresa com um número considerável de empregados (cerca de 2000 em 2011), e era responsável pelo gerenciamento das licenças da Google em toda a Europa, África e Oriente Médio, sendo que toda a receita advinda dessas operações era atribuída a essa empresa. Contudo, teria um número elevado de deduções em face dos pagamentos realizados para a empresa holandesa. Ksovreli (2015, p. 17, tradução nossa) conclui que “[...] essa estrutura resulta no fato de que parte substancial da receita não-americana dos intangíveis da Google se torna renda apátrida e não é tributada por imposto corporativo em nenhum lugar”¹⁸⁷.

Ksolvreli (2015) destaca a importância da empresa holandesa no esquema, que é necessário para que não haja a retenção na fonte por parte da empresa holding irlandesa, residente em Bermudas, caso essa transferisse os *royalties* diretamente para a segunda empresa irlandesa¹⁸⁸.

¹⁸⁶ In order to cut its amount, the cost of the license fees paid to Ireland amounts to 99.8% of the total revenue on account of the further transfer of these licenses.

¹⁸⁷ [...] this structure results in the fact that substantial part of Google's non-US income from intangibles becomes stateless income and is not taxed by corporate tax anywhere.

¹⁸⁸ Nesse sentido, Ksolvreli (2015, p. 17): “On the other hand, existence of Dutch subsidiary ensures that payment received by Google Ireland Holding will not be subject to Ireland withholding tax, since royalties

Da mesma forma como ocorreu no planejamento tributário da Apple, no caso do esquema *Double Irish Dutch Sandwich* da Google e de outras multinacionais, como Starbucks e Amazon, há uma situação de dupla não tributação não intencional decorrente de uma incompatibilidade entre os sistemas tributários domésticos. Essa incompatibilidade, que ao longo desta pesquisa também chamamos de anomalia no sistema tributário internacional, juntamente com a dupla não tributação não intencional e com a erosão na base tributária torna o *Double Irish Dutch Sandwich* um exemplo de planejamento tributário agressivo.

paid by Irish company to Bermuda Company is subject to withholding tax not applicable to royalties paid to Dutch company”.

9 CONSIDERAÇÕES SOBRE O BRASIL

[...] a imposição de limites a planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa necessária em qualquer Estado Democrático de Direito que pretenda aplicar com justiça o seu sistema tributário.
(GODOI, 2012, p. 119)

Dentro de tudo o que foi exposto, algumas breves considerações podem ser feitas com relação ao Brasil, mesmo que o objetivo geral da pesquisa, como apontado na introdução, seja um foco em normas internacionais.

Assim, para atingirmos essa ideia e apresentarmos considerações sobre o Brasil a respeito do tema, iremos dividir o presente capítulo em três tópicos. O primeiro irá falar da relação do Brasil com a OCDE e o procedimento para se tornar membro. Já o segundo irá apresentar algumas considerações sobre a ideia de planejamento tributário abusivo no Brasil. Por fim, um terceiro tópico irá demonstrar posições de estudiosos brasileiros com relação a possíveis impactos das medidas propostas pelo BEPS no combate ao planejamento tributário agressivo.

9.1 A relação do Brasil com a OCDE e o procedimento para se tornar membro

O Ministério da Economia (BRASIL, 2019) apresenta uma série de considerações a respeito do relacionamento do Brasil com a OCDE, destacando que em 2007 o país se tornou um parceiro-chave na organização, podendo participar de Comitês da Organização, além de outras instâncias de trabalho.

Ainda segundo o Ministério da Economia (BRASIL, 2019), o Brasil teria assinado, em 3 de junho de 2015, o Acordo Marco de Cooperação com a organização que “estabelece um novo patamar no relacionamento bilateral do Brasil com a OCDE, que continuará a ser pautado pela seleção, com base no interesse mútuo, das áreas específicas de colaboração”.

No que tange à “Aproximação gradual do Brasil com a OCDE”, o Ministério da Economia (BRASIL, 2019) afirma ser “parte da estratégia do Governo brasileiro para recriar as bases para o crescimento econômico sustentável, com inclusão social e preservação do meio ambiente”. Ademais, o Ministério da Economia (BRASIL, 2019) deixa claro que a aproximação visa, “uma maior e mais dinâmica inserção do Brasil na economia internacional, entre outros objetivos”.

O pedido formal de adesão do Brasil à organização ocorreu no dia 29 de maio de 2017 (BRASIL, 2019), estando sob avaliação dos membros da organização. Para o Ministério da Economia (BRASIL, 2019), “[c]umprir com os padrões da OCDE também tornará o Brasil mais atrativo para investimentos estrangeiros e nacionais”, e, “[q]uando for aceito, o País será o maior mercado emergente a ter governança e legislação econômica compatíveis com os exigentes padrões da Organização”.

Segundo o Ministério da Economia (BRASIL, 2019), o processo de acessão à OCDE, após a aceitação do pedido formal de adesão já entregue, necessita de uma aprovação unânime dos membros da organização para, em seguida, passar por um processo adaptado a cada candidato e intitulado de *Acession Roadmap*. O *Acession Roadmap* corresponde a uma documentação que aponta como o candidato se encontra perante a adesão a certos instrumentos da OCDE, bem como a adesão às políticas da organização.

Segundo a OCDE (2019d), o *Acession Roadmap* apresenta detalhes dos termos e do procedimento para cada candidatura, listando o que cada comitê da OCDE deverá analisar. Com isso, após uma análise técnica é apresentado um parecer dos comitês (*formal opinion*) para o Conselho da OCDE que deverá, por sua vez, tomar uma decisão final, de forma unânime.

O Ministério da Economia (2019) ainda elenca oito etapas pelas quais acredita que o Brasil deva passar para se tornar um Estado-membro da OCDE. Tais etapas seriam as seguintes (BRASIL, 2019):

1. Início de negociações por meio de convite proveniente da OCDE ou pedido de candidatura à OCDE;
2. Documento “*Acession Roadmap*”. A OCDE estabelece os termos para adesão, específicos para cada país;
3. Documento “Memorando inicial” do país-candidato com seu posicionamento sobre os 250 instrumentos legais da OCDE;
4. Revisões técnicas pela OCDE e encontros com representantes do país-candidato;
5. Decisão final, por unanimidade, pelo Conselho da OCDE;
6. Assinatura do Acordo de Adesão à Convenção da OCDE;
7. Aprovação pelo Congresso Nacional e Ratificação do Acordo; e
8. Depósito do Acordo de Adesão (efetivação da filiação junto à OCDE).

Um ponto importante destacado pelo Ministério da Economia é quando afirma que “[d]urante o processo, serão levantados os pontos sensíveis, como aqueles que apresentam conflitos entre a legislação nacional e as diretrizes da OCDE, ou diferenças de visão, que podem ser difíceis de conciliar, a princípio”.

9.2 Ideia de planejamento tributário agressivo e abusivo no Brasil

Antes de apresentarmos algumas posições de estudiosos sobre a adoção pelo Brasil de medidas propostas para o combate ao planejamento tributário agressivo, entendemos ser relevante traçarmos algumas considerações gerais sobre o planejamento tributário sob o enfoque da legislação e doutrina brasileira. O objetivo, contudo, não é esgotar o tema, nem apresentar as diferentes correntes, mas, demonstrar o posicionamento com o qual concordamos e entendemos estar mais alinhado dentro da perspectiva desta pesquisa.

Nesse sentido, fazendo uma análise sobre o tema do planejamento tributário, Godoi (2012, p. 119) leciona, em “estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil”, que “a imposição de limites a planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa necessária em qualquer Estado Democrático de Direito que pretenda aplicar com justiça o seu sistema tributário”. Assim, indica, como limites do planejamento tributário, as situações que envolveria a evasão fiscal (tratada também como sonegação fiscal, e correspondente à prática de atos ilícitos) e a elusão fiscal, apontada pelo autor como uma forma de transcrever os planejamentos tributários “ilegítimos ou abusivos”, sendo que dentro do limite tolerável pelo sistema tributário estaríamos diante da elisão tributária¹⁸⁹ (GODOI, 2012, 119-120). Essa é a terminologia que adotamos nesta pesquisa.

Godoi (2012, p. 125-129) ressalta o exagero do formalismo e positivismo na época da criação do Código Tributário Nacional em 1966, que teve como principal contribuinte Alfredo Augusto Becker, e que teria vinculado a doutrina nazista e autoritária a qualquer forma de combate ao abuso de direito e à fraude, impossibilitando a inserção de uma norma geral antielusiva¹⁹⁰. Essa primeira fase é chamada por Greco (2004, p. 281)) de *liberdade salvo simulação*, em que “predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos”.

¹⁸⁹ “No Brasil, a expressão elisão tributária é bastante utilizada e designa tradicionalmente os comportamentos lícitos por meio dos quais os contribuintes organizam e dispõem sua vida patrimonial e negocial de modo a, sem infringir o ordenamento jurídico, atrair a menor carga possível de obrigações tributárias (DÓRIA, 1971; MARTINS, 1988).” (GODOI, 2012, p. 119).

¹⁹⁰ “A equivocada obstinação de Alfredo Augusto Becker (1999) em vincular o autoritarismo em geral e o nazismo em particular a qualquer forma de doutrina que combata o abuso de direito ou a fraude à lei no direito tributário parece ter sido determinante para que o Código Tributário Nacional de 1966, ao contrário do Anteprojeto (1953) e do Projeto (1954) anteriormente preparados por Rubens Gomes de Sousa (1954), não contivesse qualquer norma geral antielusão. Ao julgar pelo depoimento do próprio Becker (1999), seu amigo Rubens Gomes de Sousa, em dezembro de 1965, teria lhe enviado uma carta, na qualidade de Presidente da Comissão que redigiu o Código Tributário Nacional, rogando-lhe um Parecer Jurídico que demonstrasse que “a ‘Teoria do Abuso das Formas Jurídicas e a Interpretação Econômica das Leis Fiscais’ era um absurdo jurídico (...) uma teoria introduzida no Código Tributário alemão pelo Nazismo e que autorizou a morte financeira dos contribuintes alemães de forma igual à morte física dos judeus” (Becker, 1999, p. 30-31)” (GODOI, 2012, p. 125-126)

Continua Godoi (2012, p. 129), se referindo à elusão tributária, que “no Brasil, a maioria dos tributaristas atuais ainda recusa a admitir a existência de um terceiro campo distinto da elisão e da evasão tributária”.

Greco (2004, p. 55) fazendo uma retroativa¹⁹¹ das discussões na seara do Direito Tributário a partir dos anos 70 até o ano 2000, demonstrando que a discussão sempre foi em torno do formalismo, chegando-se ao ápice com o debate sobre a constitucionalidade da lei tributária. Não obstante tal fato, constata que as questões substanciais sempre existiram mas, durante muito tempo, não tinham voz. Analisando detidamente a questão, é possível vislumbrar que a questão substancial foi aos poucos tomando voz e importância acompanhando, inclusive, a passagem do positivismo para o pós-positivismo, momento esse em que não só as questões formais, mas também as questões substanciais (ou realistas) foram se destacando.

Greco (2004) destaca essas mudanças que, segundo ele, vieram em “flashes”, ressaltando as discussões sobre abuso de direito tributário, a implementação no Código Tributário Nacional de uma norma geral antielusiva, a reintrodução no ordenamento jurídico do princípio da capacidade contributiva, e os planejamentos tributários internacionais.¹⁹² Assim, em uma segunda fase, Greco (2004, p. 281) leciona que “ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador mediante atos lícitos, porém nela o planejamento tributário é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.”.

A Constituição Federal de 1988, com seu viés pluralista e buscando uma valorização do social, acaba colocando em paralelo o formalismo fiscal, representado fortemente no princípio da legalidade tributária, e o chamado realismo fiscal que, segundo Greco (2004, p. 56) “prestigia os valores sociais (capacidade contributiva, isonomia, solidariedade,

¹⁹¹ “Quando comecei a advogar, no início da década de 70, os grandes temas de debate jurídico-tributário giravam em torno, por exemplo, da compatibilidade entre portarias e decretos do Presidente da República. Ou seja, era uma análise do confronto entre normas interna e decreto. Se formos examinar os debates na década de 80, veremos que eram entre o regulamento (não mais entre a portaria) e a lei; eram debates sobre as delegações legislativas, o decreto autônomo, a fiel execução da lei etc. Na década de 90, vamos encontrar um grande número de discussões envolvendo a inconstitucionalidade da lei. Ou seja, o conflito entre a lei e a Constituição. [...] Ao chegarmos ao ano 2000, o grande debate tributário são as “cláusulas pétreas”!” (GRECO, 2004, p. 55)

¹⁹² Greco (2004, p. 56) leciona: “Sublinhe-se que a questão substancial sempre existiu; o debate sobre ela é que permaneceu latente durante muitos anos. De alguns anos para cá os temas substanciais começaram a aparecer aqui ou ali, por exemplo, no debate sobre a proporcionalidade, no debate sobre o abuso de direito em matéria tributária, que, naquela época, gerou muita reação contrária e hoje corresponde a um tema amplamente debatido, na aplicação do princípio da capacidade contributiva etc. As mudanças expostas não ocorrem instantaneamente, elas resultam de um processo que aos poucos caminha em determinada direção. É possível captar aqui e ali os *flashes* dessa mudança, surge a norma antielisão, o redesenho do Imposto de Renda, aparece o problema do planejamento tributário internacional, reintroduz-se a capacidade contributiva na Constituição etc.”.

fraternidade, participação no custeio do serviço público e assim por diante)”. Assim, podemos falar que a nova ordem constitucional, mantenedora de um Estado Social de Direito, busca o equilíbrio entre a forma e a substância.

Dentro desse contexto, é importante fazermos algumas considerações a respeito da simulação, até mesmo para entendermos o que seria essa primeira fase mencionada por Greco (2004). Segundo esse autor, quando destaca a primeira fase do planejamento tributário, a restrição à liberdade do contribuinte é limitada à prática de “atos ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação” (GRECO, 2004, p. 115). Desse modo, a simulação nesse caso seria uma simulação no sentido clássico e relacionada à prática de um ato ilícito, mais voltada para a evasão do que para a elusão tributária.

Sobre os entendimentos doutrinários a respeito da simulação, Godoi (2016) afirma que a simulação pode ter um conceito restritivo e um conceito amplo. No caso do conceito restritivo, a simulação irá ocorrer quando houver um fato falso¹⁹³.

Lado outro, e ainda segundo Godoi (2016), o conceito amplo de simulação seria aquele que levaria em conta a causa do negócio jurídico empregado. Assim, “[n]a simulação haverá um *vício na causa*, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática” (GODOI, 2016, p. 465). E comparando com o conceito restritivo de simulação, no conceito amplo (ou seja, na concepção causalista) “haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um *fato específico* no bojo de cada um dos negócios praticados”.

Não obstante essas duas visões sobre o conceito de simulação, Godoi (2016, p. 468) deixa claro a posição da jurisprudência que, cada vez mais, é adepta da visão causalista:

Quanto à jurisprudência, vem ganhando terreno tanto nos tribunais quanto no Conselho de Contribuintes / CARF uma concepção de simulação que está longe de corresponder à visão restritiva da simulação. É cada vez mais comum o contribuinte escudar-se na teoria do negócio jurídico indireto para demonstrar a inexistência de ato simulado, mas os julgadores aplicarem um conceito amplo de simulação, que leva em conta as circunstâncias do caso concreto e indaga a substância real do negócio.

¹⁹³ Nesse sentido, Godoi (2016, p. 463-464) aponta duas consequências, advindas de quem estiver analisando o planejamento tributário: “Em suma: quando um doutrinador ou um julgador ultraformalista utiliza um conceito restritivo de simulação e constata que não houve simulação, e sim negócio jurídico indireto, o caminho estará totalmente livre para o planejamento tributário, pois para essa concepção o negócio jurídico indireto é praticamente sinônimo de elisão tributária lícita e eficaz. Já quando se trata de um doutrinador ou de um julgador não formalista a consequência do uso do conceito restrito de simulação será obrigar a Administração Tributária a usar a norma geral antiabuso (e não as normas que sancionam a simulação) para combater os casos de negócios jurídicos praticados com abuso de formas jurídicas ou com fraude à lei tributária.”

Ademais, analisando o histórico da jurisprudência administrativa, Godoi (2016) ressalta que essa adoção de um sentido amplo de simulação acarreta ao surgimento de duas situações que seriam consideradas desse modo. Uma primeira situação seria aquela abrangida pelo conceito restrito de simulação, em que haveria um fato falso, e que acarretaria a aplicação de multa qualificada, juntamente com a desconsideração do planejamento tributário. Para esse tipo de simulação, advindo do conceito restritivo, Godoi (2016) chama de simulação-evasão. Já os planejamentos tributários desconsiderados com a aplicação de um conceito amplo de simulação, em uma visão causalista, a desconsideração não vinha acompanhada da multa qualificada, e a simulação é chamada de simulação-elusão. Godoi (2016, p. 470) afirma que com isso o então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CCMF), atualmente CARF, reconheceu a existência da elusão tributária, podendo o planejamento tributário ser reconhecido como uma elisão lícita e eficaz; uma simulação-dissimulação-elusão; e uma simulação-evasão-sonegação. Posteriormente, Godoi (2016, p. 477) conclui da seguinte forma:

Em suma: atualmente a jurisprudência brasileira (administrativa e judicial) combate os planejamentos tributários tidos por abusivos com a aplicação de um conceito amplo e causalista de simulação – conceito, este, que exerce, do ponto de vista pragmático, o papel de uma norma geral antielusão do ordenamento. Portanto, ainda que os procedimentos para aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN não tenham sido até o presente momento definidos pelo legislador, os objetivos que esse mesmo legislador perseguia com a criação de referida norma são atualmente alcançados, ainda que por uma via distinta.

Greco (2004) ainda apresenta uma terceira fase, onde haveria uma coexistência da liberdade de planejar, como uma autonomia privada, embasada muitas das vezes no formalismo e interpretação objetiva das normas tributárias, com a capacidade tributária, que possui um viés mais voltado para o realismo social / fiscal.¹⁹⁴

Essa terceira fase, defendida por Greco (2004), não é acompanhada pelo poder judiciário, conforme podemos concluir com a constatação feita por Godoi (2016), nem pela doutrina majoritária.

Analisando o posicionamento de Greco (2004), Rocha (2018, p. 500, grifo do autor) entende diversamente afirmando não ser possível a desconsideração de um planejamento tributário “**sem qualquer patologia ou artificialidade**, com base no princípio da capacidade

¹⁹⁴ Nesse sentido Greco (2004, p. 281) afirma o seguinte: “Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.”.

contributiva positiva.”. Entende Rocha (2018) que o planejamento tributário que deve ser desconsiderado é aquele reconhecido como abusivo, face a existência de artificialidade.

Como já exposto acima, acompanhamos o entendimento de Godoi (2005, 2012, 2016) sobre as três situações em que o planejamento tributário possa se enquadrar, quais sejam: elisão, elusão e evasão. O planejamento tributário legítimo seria a situação de elisão tributário. Por sua vez o planejamento tributário abusivo, revestido de artificialidade, corresponderia à situação de elusão tributária. E a evasão fiscal seriam as situações de sonegação fiscal.

Com relação ao planejamento tributário agressivo, como defendido ao longo da presente pesquisa, seria uma figura voltada ao planejamento tributário internacional, cujos elementos são a erosão da base tributária, a incompatibilidade entre sistemas tributários domésticos, e a ocorrência de uma dupla não tributação (vista de modo amplo).

9.3 Considerações doutrinárias sobre o impacto do Projeto BEPS para o combate ao planejamento tributário agressivo

Apesar de serem recentes os acontecimentos, e a adoção de algumas medidas ainda em processo de análise (inclusive a própria acessão do Brasil como Estado membro da OCDE), podemos traçar algumas considerações doutrinárias sobre o tema. Dentro desse diapasão, iremos elencar a opinião de alguns estudiosos sobre os possíveis efeitos para o Brasil.

9.3.1 Considerações gerais

Caso o Brasil resolva adotar algumas medidas propostas no Projeto BEPS para combater o planejamento tributário agressivo, algumas mudanças em sua legislação tributária doméstica serão necessárias.

A adoção dessas medidas representará uma harmonização com normas internacionais e a adequação a padrões utilizados por outros países, inclusive mais desenvolvidos que o Brasil. Nesse sentido, Ferrari (2016) faz uma análise positiva de uma provável adequação das medidas da Ação 02 sobre descompassos híbridos, concluindo que serão alterações benéficas para empresas multinacionais brasileiras, além de atrair investimentos estrangeiros¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Ferrari (2016, p. 101-102) afirma o seguinte: “Conclui-se que a incorporação das recomendações relativas aos instrumentos financeiro híbridos não impactará negativamente as multinacionais brasileiras, mas, pelo

De uma maneira geral, abrangendo todas ações do Projeto BEPS, Ferrari (2016, p. 183) afirma que é preciso a adoção de uma soberania colaborativa e, a adoção das recomendações da OCDE “são favoráveis ao desenvolvimento das multinacionais brasileiras”.

Sobre a inserção dos padrões mínimos sugeridos no Projeto BEPS e referentes às limitações ao planejamento tributário internacional, Barreto e Takano (2017, p. 1024) afirmam que, apesar de juridicamente possíveis, por meio das devidas alterações legislativas, “deve-se compaginar as reformas exigidas pelo projeto BEPS com os interesses do país, visando ao seu desenvolvimento, e, ainda, com os limites normativos ao planejamento tributário positivados em seu próprio ordenamento”.

Castagna (2019) afirma que a carta de adesão, proposta pelo governo brasileiro à OCDE, em 30 de maio de 2017, relata uma parceria que se iniciou em 1994, destacando que a partir de 2007 o Brasil tornou-se um parceiro-chave da organização. Além disso, o Brasil ainda seria signatário de 31 instrumentos legais da OCDE.

Castagna (2019, p. 173) afirma que:

Dentre as principais vantagens apresentadas pelos defensores dessa iniciativa para adesão àquele bloco, encontra-se o favorecimento a investimentos internacionais e às exportações, o aumento da confiança dos investidores e das empresas, e ainda, a melhora da imagem do país no exterior, favorecendo o diálogo com economias desenvolvidas.

Castagna (2019, p. 174) contrapõe a posição do governo brasileiro afirmando que “cinco das dez economias que mais atraem Investimentos Estrangeiros Diretos (IED) no mundo, entre elas o Brasil e a China, não são membros da organização”, e que os instrumentos jurídicos da OCDE não seriam vinculantes havendo, em determinadas situações, reservas por parte de seus membros. Soma-se a isso, ainda segundo Castagna (2019), que a adesão apenas representaria uma mudança na política fiscal externa.

Rocha (2019, n.p.) entende que a adesão do Brasil na OCDE, como Estado membro, corresponderia a uma decisão mais política do que tributária, uma vez “que o Brasil já tem participação ativa nos principais grupos de trabalho da organização, gozando hoje de uma

contrário, ela incentivará os seus investimentos internacionais, considerando os efeitos que se destaca e a consequente redução dos riscos transnacionais. Quanto às recomendações aplicáveis às entidades híbridas, caso incorporadas, elas apenas equalizarão o tratamento tributário já conferido às multinacionais brasileiras, conforme a legislação nacional, com o tratamento tributário das multinacionais estrangeiras em suas respectivas jurisdições. De acordo com a regra geral em vigor, já não há a descaracterização de qualquer entidade ou de suas operações para fins tributários brasileiros, seja ela residente ou não residente no País.”.

posição confortável para seguir seu próprio caminho, quando assim entender ser mais vantajoso.”.

Ademais, em termos de participação na comunidade internacional tributário, Rocha (2019) deixa evidente que a participação em grupos são atualmente abertos para países não membros da organização em igual grau de equivalência.

Com relação aos recentes estudos sobre preços de transferência e uma eventual e bastante provável migração para os padrões da OCDE, Rocha (2019, n.p.) destaca que existe uma preocupação do atual período Pós-BEPS em se evitar a dupla não tributação da renda e, “[p]ortanto, uma das metas que guiam o trabalho de reforma da regras brasileiras é reduzir o espaço para situações de dupla tributação e dupla não tributação”.

Lado outro, analisando a força impositiva das recomendações advindas do Projeto BEPS, Castagna (2019), faz inicialmente uma comparação com os comentários à Convenção Modelo da OCDE, para concluir que seria indispensável um processo legislativo para a adoção de tais medidas no direito interno brasileiro. Apesar de não concordar com a comparação, uma vez que os comentários à Convenção Modelo da OCDE devem ser vistos como instrumentos que servem para a interpretação dos tratados tributários, enquanto que as recomendações da OCDE correspondem a instrumentos de *soft law* não vinculantes, entendemos que é indispensável a adoção de medidas legislativas para a incorporação das recomendações no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Nesse sentido, caso a recomendação seja uma adoção de medida interna, o ordenamento jurídico deverá criar o instrumento legislativo próprio, de acordo com as normas gerais de direito tributário. Assim, caso seja necessário edição de lei complementar ou lei ordinária para tanto, o procedimento legislativo correlato deverá ser utilizado, bem como caso seja a questão de adoção de uma obrigação acessória, por exemplo, não seria preciso a utilização de um instrumento que seja uma lei em sentido formal.¹⁹⁶

De todo modo, retornando à questão da força das recomendações, como já exposto ao longo desta pesquisa, os instrumentos de *soft law* não possuem força jurídica vinculante, contudo comportam força política. E, nesse sentido, Castagna (2019, p. 179) afirma que:

¹⁹⁶Neste sentido, afirma Castagna (2019, p. 181): “Diante do exposto, considerando o direito interno, somente é viável sujeição do Brasil às regras de direito tributário internacional, emanadas da OCDE, com a chancela do G-20, no âmbito do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), inclusive no caso de constituição de um organismo tributário global (multilateralismo e soberania fiscal), na hipótese de tais regras serem adequadamente incorporadas ao direito interno, mediante os processos legiferantes aplicáveis a cada espécie normativa necessária, segundo os ditames, limites e objetivos estatuídos na Constituição Federal de 1988.”.

Não há, portanto, submissão do Brasil às diretrizes do BEPS sem a adequada incorporação destas ao direito positivo interno – embora essa tenha sido um dos argumentos expendidos pela Fazenda Nacional quando da tentativa de criar a famigerada DLPAT (cf. arts. 7º a 12 da MP n. 685/2015), que teria cumprido o objeto da Ação 12 do Plano de Ações BEPS (“Mandatory Disclosure”).

Isto não significa afirmar, por outro lado, que os Estados têm absoluta discricionariedade política (e não jurídica) em adotar ou não as ações do BEPS, em razão da globalização do capital e das tentativas de evitar a erosão de bases tributáveis nos países integrantes do G-20.

Sobre a adesão do Brasil à OCDE, Castagna (2019, p. 193-194) conclui que algumas medidas e recomendações propostas pela OCDE podem estar em confronto com a política tributária adotada bem como a legislação tributária existente, como o uso de certos incentivos fiscais.

Como um exemplo sobre reflexos da Ação 02 do Projeto BEPS no Brasil, Barreto e Takano (2017, p. 1007) analisam a questão do juro sobre o capital próprio, ressaltando que “[s]ua natureza híbrida poderá provocar, em alguns casos, uma dedução no Brasil, sem a correspondente tributação no país do beneficiário”. Ademais, para esses autores, não haveria uma situação de planejamento tributário abusivo ou agressivo, não sendo essa a posição adotada na presente pesquisa, que configura tal situação como planejamento tributário agressivo. Barreto e Takano (2017, p. 1007-1008) apresentam o seguinte exemplo:

Tome-se, por exemplo, uma pessoa jurídica estrangeira residente em um país que confere isenção aos dividendos (tal qual o Brasil) e que pretende investir em uma pessoa jurídica brasileira. Ela simplesmente poderia aportar capital e receber dividendos, o que seria isento tanto no Brasil quanto em seu país de residência. De outro lado, poderia essa mesma investidora, por hipótese, valendo-se das assimetrias existentes na legislação do país para classificar instrumentos financeiros, em vez de aportar capital, adquirir notas perpétuas com diferimento de juros emitida pela companhia brasileira. Supondo-se que o Estado da residência classifique seus instrumentos financeiros de acordo com a substância econômica, como a maioria dos países mundo afora, e o Brasil segue o critério da forma jurídica, os rendimentos derivados da nota perpétua seriam considerados, sob a ótica da tributação da renda, como juros dedutíveis no Brasil e dividendos isentos no Estado da residência, gerando uma situação de dedução/não tributação.

Barreto e Takano (2017) afirmam que a questão de atração de investimentos seria uma discussão referente à política fiscal, enquanto que a questão da legalidade e segurança jurídica estaria ligada a uma discussão jurídica sobre os limites da elisão tributária. Ainda segundo esses autores, a desconsideração de planejamentos tributários por meio de uma ausência de substância sobre a forma não estaria de acordo com o ordenamento jurídico tributário brasileiro, razão da incompatibilidade por eles apontada.

Notamos que, com relação à utilização da norma que versa sobre o planejamento tributário abusivo, a discussão acaba fugindo dos objetivos desta pesquisa, contudo, ressaltamos a noção de artificialidade como elemento fundamental para a caracterização dessa espécie de planejamento. Soma-se a isso o fato de que a utilização de normas de simulação pela Administração Tributária brasileira tem acarretado a desconsideração de planejamentos tributários que são, destarte, considerados abusivos, conforme demonstrado no tópico anterior.

Lado outro, com relação aos planejamentos tributários agressivos, demonstrou-se sobejamente que não haveria o elemento da artificialidade em suas características essenciais. Logo, a utilização da norma PPT em um tratado tributário não iria servir para afastar ou desconsiderar um planejamento tributário dessa espécie.

9.3.2 Considerações a respeito da Medida Provisória 685/2015

Por fim, com relação à sugestão de medidas para aprimorar o combate a planejamentos tributários abusivos, Godoi (2016, p. 518-519) sugere a introdução de normas de divulgação de planejamentos tributários, como ocorre em diversos países, e sugerido pelo relatório da OCDE de 2011 sobre o combate a planejamentos tributários agressivos (*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*), afirmando que:

Trata-se de obrigar os sujeitos passivos que implementem operações de planejamento tributário cuja economia alcançada supere determinada quantia a informar à Administração, de maneira detalhada e no mesmo exercício fiscal em que as operações tenham sido praticadas, quais foram os atos societários e comerciais que compuseram o planejamento, seja no Brasil ou no Exterior.

Com o advento do Projeto BEPS, houve a tentativa de implementação de uma norma de divulgação de planejamento tributário no Brasil, por meio da Medida Provisória 685/2015, que, assim como a Medida Provisória 66/2002, não foi convertida em lei ordinária.

Trata-se de medida reafirmada no Projeto BEPS por intermédio de sua Ação 12, sobre Normas de Divulgação de Planejamento Tributário Agressivo. A tentativa brasileira de implementar as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS ocorreu no ano de 2015 com a edição da Medida Provisória 685.

Interessante observar é que a MP 685 propunha a declaração de planejamentos tributários considerados a princípio como agressivos mas que não passavam tanta segurança ao contribuinte quanto ao fato de serem considerados também abusivos.

Schoueri e Júnior (2017) apontam como o grande problema dessa proposta (que não foi aprovada pelo Congresso) a inexistência de uma definição legal e clareza a respeito do que seriam os planejamentos tributários ilegítimos. Isso porque, como relatam Schoueri e Júnior (2017, p. 214, tradução nossa), “[...] não há uma clara definição com respeito sobre a forma como a elusão tributária deve ser combatida pela administração tributária”¹⁹⁷

Com relação à Medida Provisória 685/2015, Rosenblatt (2017, p. 229) afirma, concluindo, que:

A tentativa de regulamentação da norma geral antielisiva pela Medida Provisória n. 685/2015, declaradamente com a finalidade de conformação ao projeto *BEPS*, apesar de frustrada pela resistência do Congresso Nacional – com razão, já que continha uma redação confusa e, sobretudo, por ter sido imposta por meio de medida provisória, sem qualquer debate anterior com as partes interessadas –, também apontam para o caminho de maior internacionalização do direito tributário brasileiro, assim como para a tendência de adoção de uma norma geral antielisiva positivada.

Sobre a Ação 12 do Projeto BEPS, Barreto e Takano (2017) entendem que seria possível a implementação de uma norma de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro, contudo veem como frustrada e mal formulada a tentativa brasileira advinda da Medida Provisória 685/2015, não convertida em lei. Esses autores ainda destacam que seria a implementação de uma obrigação acessória nesse sentido deve ser clara, tanto com relação aos requisitos para a sua obrigação, bem como no que se refere a eventuais imposições sancionatórias em caso de seu descumprimento. Advertem ainda, Barreto e Takano (2017, p. 1020) que:

[...] somente num ambiente de *enhanced relationship* entre fisco e contribuinte será possível que o regime de declaração obrigatória seja bem-sucedido. A imposição de um regime que não seja claro, descompassado com o Código Tributário Nacional, e preveja sanções excessivamente pesadas pelo seu descumprimento contribui para a insegurança dos investidores estrangeiros e para o desvio de investimentos e de capitais para outras jurisdições.

Tanto as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, como as demais, especialmente aquelas envolvendo o planejamento tributário agressivo, precisam ser cuidadosamente

¹⁹⁷ [...] there is no clear definition with regard to how should tax avoidance be combated by the tax administration.

adequadas ao ordenamento jurídico do Estado que vier a implementá-las. Com relação às recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, a título de exemplo, vale destacar a recomendação de obrigação imposta aos promotores dos planejamentos tributários de realizarem a declaração, e não apenas o contribuinte. Apesar dessa obrigação não constar na antiga medida provisória, caso ela venha a ser implementada em uma futura tentativa do governo brasileiro, deverá ser analisado a questão do sigilo profissional e de eventual inconstitucionalidade. Sem aprofundar no tema, acreditamos que, caso tal obrigação venha a ser implementada para escritórios de advocacias e empresas de consultoria tributária, a questão do sigilo profissional pode ter o mesmo destino do sigilo bancário, no sentido de não haver uma quebra de sigilo pois as informações não serão divulgadas pelo Fisco.

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS, SÍNTESE E CONCLUSÃO

Neste último capítulo da presente pesquisa de tese de doutoramento, será apresentada a síntese do assunto analisado, bem como a conclusão referente aos problemas de pesquisa. Para tanto, o presente capítulo será ainda dividido em duas seções. A primeira tratará da síntese do trabalho, apresentando de maneira clara e sintética o caminho percorrido ao longo da pesquisa. E, a segunda sessão apresentará a resposta das questões problemas, por meio da conclusão.

10.1 Síntese da pesquisa

Desenvolvemos uma pesquisa teórica analisando diversos estudos acadêmicos e documentos da OCDE e da UE. A pesquisa compreende um importante período no contexto do Direito Tributário Internacional que ficou conhecido como Era Pós-BEPS, em que se iniciou a implementação para o combate à erosão da base e alocação de lucros.

Tal combate ocorreu e ocorre principalmente pela adoção de medidas e padrões mínimos apresentados pelo Projeto BEPS, como recomendações/sugestões (uma vez que os relatórios da OCDE e do Projeto BEPS são normas não vinculantes correspondentes a instrumentos de *soft law*).

A tributação internacional inicia-se com a tributação da renda em bases universais, o que leva a elaboração de tratados internacionais para se evitar a dupla tributação da renda, o qual chamamos ao longo da pesquisa tão somente de tratados tributários.

Destacamos que a proliferação de tratados tributários levou à formação de uma rede de tratados. Essa rede de tratados tributários é a base de um conjunto de normas que tratam sobre a tributação internacional. Entendemos que esse conjunto de normas que tratam a respeito da tributação internacional forma um sistema tributário internacional que não seria totalmente harmônico, e que diferentemente de um sistema interno, teria várias fontes de validade, correspondente aos vários Estados soberanos. Entendemos, assim, que um sistema internacional é aquele conjunto de normas coesas formadas horizontalmente e de maneira descentralizada.

Contudo, destacamos que não aprofundamos a discussão a respeito do que seria um sistema internacional, e tomamos como premissa a noção de que é possível sustentar a ideia de um sistema internacional desde que não seja preciso uma única fonte centralizada de

normatização. Soma-se a isso que as normas internacionais não são interpretadas isoladamente, havendo uma certa coerência e harmonia na interpretação que, inclusive, segue algumas orientações como a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Ademais, nessa ideia de sistema tributário internacional, acreditamos que ainda haja um processo de harmonização, e é exatamente essa falta de harmonização entre as normas internas de sistemas tributários internos de Estados soberanos que é possível vislumbrar incompatibilidades entre sistemas. Essas incompatibilidades entre os sistemas tributários internos é o que chamamos de anomalias do sistema tributário internacional e que pode levar a uma dupla não tributação da renda não intencionada pelos Estados soberanos.

Além disso, essas situações de dupla não tributação não intencionada, quando aproveitada por contribuintes, é chamada de arbitragem internacional, e em certas ocasiões são oportunizadas unilateralmente por alguns Estados soberanos, o que gera uma competição tributária prejudicial.

Para combater essas anomalias existe no sistema tributário internacional uma norma não vinculante correspondente a um instrumento de *soft law* que é o *single tax principle*.

O *single tax principle* corresponde a uma orientação no sentido de que todo o rendimento deve ser tributado uma única vez, não mais nem menos. Por meio dele busca-se afastar as imperfeições do sistema tributário internacional, tornando-o mais coeso e harmônico e sem anomalias como são as situações envolvendo dupla não tributação não intencional.

O *single tax principle* não corresponde a um direito consuetudinário internacional, primeiro porque ele é uma norma escrita, prevista inicialmente nos Comentários dos Especialistas Técnicos em Dupla Tributação e Evasão Tributária da Liga das Nações. E, em segundo lugar e mais importante, porque não possui cogência, ou *opinio juris*, elemento indispensável do costume internacional.

Ademais, o *single tax principle*, quando efetivamente aplicado, visa coibir de um lado a dupla tributação jurídica e de outro lado a dupla não tributação econômica. Ademais, por ser um instrumento de *soft law* e não possuir uma força jurídica, o *single tax principle* possui, em contrapartida, uma força política, correspondendo, em certo ponto, a uma imposição política atual da OCDE, por meio do Projeto BEPS.

Outro ponto que analisamos na presente pesquisa foi a dupla não tributação (DNT). Assim, percebemos que a DNT pode ser considerada em certas situações como um problema e em outras não. Na realidade, o fato de não tributar, assim como tributar, corresponde a um ato de soberania dos Estados.

A DNT pode ser vista como intencionadas pelos Estados soberanos ou não intencionada, e abrangida por tratados tributários ou não. A dupla não tributação pode ser confirmada por tratado tributário como intencional ou não intencional, por intermédio de suas cláusulas. Desse modo, cláusulas como *tax sparing* e *matching credit* irão confirmar que a dupla não tributação é intencionada pelos Estados envolvidos. Por sua vez, cláusulas como *subject to tax* e *switchover* são cláusulas que confirma que a dupla não tributação é não intencionada, e portanto visam evitá-la.

Nos documentos da OCDE a melhor definição de planejamento tributário agressivo é aquela presente no Estudo sobre Intermediários Tributários de 2008, contudo tal definição é ainda muito ampla e se coaduna mais à ideia de normas de divulgação de planejamentos tributários agressivos, como prevista na Ação 12 do Projeto BEPS. No caso da OCDE, a ideia de planejamento tributário da Ação 12 do Projeto BEPS não se restringe aos planejamentos tributários agressivos, como percebemos ser o entendimento do conceito da UE extraído da Recomendação 2012/8806/UE.

Ademais, a documentação da UE, incluindo os julgados do Tribunal de Justiça da União Europeia demonstram a diferença entre o planejamento tributário abusivo (pautado no elemento da artificialidade) e o planejamento tributário agressivo. Outrossim, percebemos nas normas da UE uma preocupação cada vez mais crescente com o planejamento tributário agressivo, surgindo cada vez mais normas que visam evitar situações de dupla não tributação não intencionada pelos Estados soberanos.

Com relação às considerações doutrinárias a respeito do planejamento tributário agressivo podemos destacar alguns estudos focados em uma análise de um planejamento tributário agressivo com sentido mais amplo, relacionado a um conceito guarda-chuva utilizado em normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários. Outros estudos focaram na responsabilidade social das empresas no âmbito tributário criticando os planejamentos tributários agressivos realizados por grandes grupos multinacionais que utilizavam-se de falhas decorrentes de anomalias no sistema tributário internacional para a obtenção de vantagens tributárias não intencionadas pelos Estados. Não obstante tal fato, nesses casos, as empresas multinacionais não se utilizavam da artificialidade em seus planejamentos tributários, o que os tornavam apenas moralmente inaceitáveis.

Por fim, uma parte da doutrina aprofunda no estudo do planejamento tributário agressivo em um viés semelhante ao da presente pesquisa, focada em planejamentos tributários internacionais que se utilizam da incompatibilidade entre sistemas tributários internos de Estados soberanos diversos para alcançar uma dupla não tributação da renda não

intencionada, e conseqüentemente uma erosão da base tributária. O trabalho ainda destacou casos específicos como o da McDonald's, Google e Apple, para demonstrar como essas anomalias no sistema tributário funcionam para os planejamentos tributários agressivos.

O último capítulo antes da conclusão foram feitas algumas considerações a respeito do Brasil, demonstrando que a ideia de planejamento tributário abusivo está em consonância com os critérios internacionais, que o Brasil planeja se tornar membro da OCDE, bem como qual o caminho que ele precisa percorrer, e que a doutrina brasileira tem em alguns momentos visto com bons olhos a harmonização das normas tributárias internas com os padrões internacionais da OCDE, e em outros momentos nem tanto.

De todo modo é importante destacarmos que o alinhamento é importante para o sistema tributário internacional como um todo, na busca de harmonização, coesão, e afastamento de arbitragem tributária, o que em última instância, acreditamos, representaria um passo rumo a uma tributação internacional mais justa, favorecendo a todos.

10.2 Conclusão

Uma vez apresentada a síntese da pesquisa, vamos apresentar a resposta para os problemas de pesquisa. Relembrando, o problema principal de pesquisa era “o que é o planejamento tributário agressivo?”. E os problemas secundários são: (i) quais as características do planejamento tributário agressivo? (ii) o planejamento tributário agressivo é um fenômeno novo? (iii) o planejamento tributário agressivo é distinto do planejamento tributário abusivo? (iv) o planejamento tributário agressivo é distinto da economia lícita de tributos? (v) caso seja ilícito, o planejamento tributário agressivo é assim em razão do *single tax principle*, ou por força de normas específicas? Quais normas seriam essas? (vi) o que seria o *single tax principle*?

10.2.1 Problema de pesquisa principal: O que é o planejamento tributário agressivo?

O planejamento tributário agressivo é o planejamento tributário que se utiliza da incompatibilidade de sistemas tributários internos de Estados soberanos distintos para conseguir obter uma vantagem tributária correspondente a uma dupla não tributação (ou baixa tributação) não intencionada por estes mesmos Estados, acarretando em uma erosão da base tributária.

Além do mais, o planejamento tributário agressivo pode corresponder tanto a uma situação em que o ordenamento jurídico tributário ainda não possui uma medida para evitá-lo, o que despertaria a atenção da Administração Tributária para adaptar a legislação tributária tanto no sentido de evitar o resultado. E também poderá o planejamento tributário agressivo a corresponder a uma situação já prevista no ordenamento tributário, portanto, ilícita.

10.2.2 Problema de pesquisa secundário: (i) quais as características do planejamento tributário agressivo?

Como demonstramos sobejamente ao longo da pesquisa, o planejamento tributário agressivo, objeto da presente tese de doutorado, possui como características a dupla não tributação não intencionada pelos Estados soberanos; a erosão da base tributária e/ou alocação de lucros; e a existência de uma situação decorrente da incompatibilidade entre sistemas tributários internos / domésticos de dois ou mais Estados soberanos. Ainda, algumas considerações adicionais a essas características se mostram imprescindíveis.

No que tange à dupla não tributação não intencionada, como já exposto até exaustivamente ao longo da pesquisa, ela se refere a uma falta de intenção dos Estados soberanos em alcançá-la. E essa falta de intenção é decorrente da ausência de uma coordenação entre os Estados no sentido de permitir de maneira positivada juridicamente a consequência de uma dupla não tributação. Seria, destarte, uma situação acordada entre Estados soberanos e encontramos esse tipo de acordo em cláusulas de tratados tributários chamadas de *tax sparing* e *matching credit*.

Com relação a incompatibilidade entre sistemas tributários internos, também chamado por parte da doutrina de desalinhamento, e na presente pesquisa, em determinados momentos, chamamos de anomalia do sistema tributário internacional, podemos destacar que é a característica do planejamento tributário agressivo. Com essa característica podemos dizer com certeza que o planejamento tributário agressivo será sempre um planejamento tributário internacional.

Por fim, com relação à característica da erosão da base tributária e/ou alocação de lucros, é importante destacarmos que em situações envolvendo desalinhamentos híbridos alguns estudiosos entendem que não há erosão na base tributária. Contudo, nesse ponto, adotamos nessa pesquisa uma ideia de erosão na base tributária como uma falta de tributação

onde o valor é criado, o que permite concluir, consoante entendemos, que mesmo em situações de descompassos híbridos haverá essa característica.

10.2.3 Problema de pesquisa secundário: (ii) o planejamento tributário agressivo é um fenômeno novo?

Podemos dizer que sim. O planejamento tributário agressivo é um fenômeno novo se partimos da ideia de que a sua conceituação e o seu estudo acadêmico tomou proporções nos últimos anos. E isso aconteceu pelas mesmas razões que o G20 e a OCDE decidiram criar o Projeto BEPS. Ou seja, um desenvolvimento da tecnológica e da globalização com o aumento das operações internacionais, principalmente envolvendo intangíveis, levaram grandes grupos multinacionais a estruturarem seus negócios de formas complexas e chamadas também de sofisticadas perseguindo vantagens tributárias com uma minimização da carga tributária em suas operações.

Assim, e principalmente com o Projeto BEPS, encontramos um aumento da preocupação em obstar situações que aumentam o *tax gap*, entendido como a diferença entre o total de tributos arrecadados e o total de tributos que se esperava arrecadar.

Por outro lado, não é equivocado afirmar que antigamente também seria possível a elaboração de esquemas tributários que não envolvessem artificialidades (e, dessa maneira, não seriam planejamentos tributários abusivos), e que se utilizassem de incompatibilidades entre sistemas tributários internos obtendo consequentemente uma dupla ou baixa tributação da renda.

10.2.4 Problema de pesquisa secundário: (iii) o planejamento tributário agressivo é distinto do planejamento tributário abusivo?

Sim. Enquanto que o planejamento tributário abusivo possui um elemento que é a artificialidade, o planejamento tributário agressivo não se caracteriza por isso. Assim, medidas que são elaboradas para desconsiderar atos elusivos, como normas gerais antielusivas e normas específicas antielusivas, não são aplicadas aos planejamentos tributários agressivos.

10.2.5 Problema de pesquisa secundário: (iv) o planejamento tributário agressivo é distinto da economia lícita de tributos?

Sim. Dentro do conceito elaborado de planejamento tributário agressivo na presente pesquisa podemos identificar a diferença com a economia lícita de tributos primeiramente em virtude de suas características já apontadas acima, quais sejam: o planejamento tributário deve utilizar-se da incompatibilidade entre dois ou mais sistemas tributários internos (o que o torna um planejamento tributário internacional); ocorrência de erosão na base tributária; e dupla não tributação (ou baixa tributação).

Nesse sentido, poderá haver situações de planejamento tributário agressivo que são obstadas por normas internacionais ou internas, o que impede a economia lícita de tributos. Lado outro, também teremos aqueles planejamentos tributários que podem ser vistos como agressivos, mas não há ainda uma norma interna ou internacional que o coíba, e, portanto, a vantagem tributária obtida por ele é lícita. Seriam, assim, as duas vertentes apontadas pela OCDE, quando definiu, de maneira mais ampla, o planejamento tributário agressivo apresentando duas vertentes, sendo que uma delas apenas sinalizava à Administração Tributária a necessidade de aprimoramento da legislação tributária buscando evitar aquele resultado.

Portanto, apesar do planejamento tributário agressivo ser distinto da economia lícita de tributos, em certas ocasiões é possível encontramos exemplos que podem corresponder a um planejamento tributário caracterizado como agressivo e que corresponda a uma economia lícita de tributos.

10.2.6 Problema de pesquisa secundário: (v) caso seja ilícito, o planejamento tributário agressivo é assim em razão do single tax principle, ou por força de normas específicas? Quais normas seriam essas?

Caso seja ilícito, o planejamento tributário agressivo será assim em razão de uma norma específica que pode tanto constar em um tratado tributário, como as cláusulas *subject to tax* ou *switchover*, como também pode ser uma norma interna de um determinado ordenamento, como as *linking rules*, que visam evitar as situações híbridas descritas na Ação 02 do Projeto BEPS. Ao tentar evitar o planejamento tributário agressivo por meio de normas

específicas, sejam essas advindas do ordenamento interno ou de tratados tributários, a Administração Tributária está buscando impor o *single tax principle*.

10.2.7 Problema de pesquisa secundário: (vi) o que seria o *single tax principle*?

O *single tax principle* seria um instrumento de *soft law* que surgiu nos Comentários dos Técnicos Especialista em Dupla Tributação e Evasão Tributária da Liga das Nações, e que determina que todo rendimento deve ser tributado uma vez, não mais nem menos.

A ideia do *single tax principle*, como desenvolvemos ao longo da pesquisa, foi aprimorada ao longo dos tempos por parte da doutrina, sendo Avi-Yonah o seu principal defensor. A ideologia por detrás do *single tax principle* pode ser vista no embate a dupla não tributação da renda, e na ideia de capacidade contributiva. Assim, ao longo do estudo, percebemos estudiosos que possuem posições que mesmo pautadas em outras normas, como isonomia, neutralidade e capacidade contributiva, chegam a um resultado correspondente à ideia oriunda do *single tax principle*.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Thomas S. **International and Interstate Aspects of Double Taxation**. In: Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association, vol. 22, 1929, pp. 192-199. Disponível em: www.jstor.org/stable/23402098. Acesso em 16 nov. 2019.

ARNOLD, Brian J. **An introduction to tax treaties**. [Nova York]: United Nations – Department of Economic and Social Affairs. 2015 Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf. Acesso em: 01 set. 2019.

ARNOLD, Brian J. **International Tax Primer**. 3rd ed. [Alphen aan den Rijn]: Kluwer Law International, 2016.

ARNOLD, Brian J.; WILSON, James R. Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses. **The School of Public Policy – SPP Research Papers**, University of Calgary – Volume 7 – Issue 29, Setembro de 2014.

AULT, Hugh J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. [Falls Church]: **Tax Notes International**, Volume 70, Number 12, Jun 17, 2013.

AVI-YONAH, Reuven S. **International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime**. Nova York: Cambridge University Press, 2007a.

AVI-YONAH, Reuven S. Tax Competition, Tax Arbitrage and The International Tax Regime. Amsterdam : **Bulletin for International Taxation**. Apr. 2007b p. 130-138.

AVI-YONAH, Reuven S. Taxation, Corporate Social Responsibility, and the Business Enterprise. **Comparative Research in Law & Political Economy**, Toronto, Dec. 2009. Vol. 05 N° 03.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition And the Fiscal Crisis of the Welfare State In: AVI-YONAH, Reuven S.; RING, Diane M.; BRAUNER, Yariv. **U.S. International Taxation : Cases and Materials**. 3rd ed. Nova York: Foundation Press, 2011a. P. 586-601

AVI-YONAH, Reuven S. International Tax as International Law In: AVI-YONAH, Reuven S.; RING, Diane M.; BRAUNER, Yariv. **U.S. International Taxation : Cases and Materials**. 3rd ed. Nova York: Foundation Press, 2011b. P. 554-568

AVI-YONAH, Reuven S. The Structure of International Taxation: A proposal of Simplification. In: AVI-YONAH, Reuven S.; RING, Diane M.; BRAUNER, Yariv. **U.S. International Taxation : Cases and Materials**. 3rd ed. Nova York: Foundation Press, 2011c. P. 1-16

AVI-YONAH, Reuven S. The International Tax Regime: A Centennial Reconsideration. **University of Michigan Law School Scholarship Repository. Public Law and Legal Theory Research paper Series**. Paper N° 462, Junho 2015a

AVI-YONAH, Reuven S. Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy. **N. Y. L. Sch. L. Rev.** 59, no. 2 (2015b): 305-315.

AVI-YONAH, Reuven S. Full Circle? The Single Tax Principle, BEPS, and the New US Model. **Global Taxation**. [Ann Arbor], Vol. 1. , pt. 1 2016, p. 12-22..

AVI-YONAH, Reuven S. The Triumph of BEPS: US Tax Reform and the Single Tax Principle. **Law & Economics Working Papers**. [Ann Arbor], 142. 2017.

AVI-YONAH, Reuven S. Does Customary International Tax Law Exist? **University of Michigan Law & Economics Research Paper** No. 19-005; University of Michigan Public Law & Legal Theory Research Paper No. 640. Working Paper. Julho 2019a.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition And The Fiscal Crisis Of The Welfare State: A Twentieth Anniversary Retrospective **University of Michigan Law & Economics Research Paper** No. 19-002; University of Michigan Public Law & Legal Theory Research Paper No. 634. Working Paper.. Maio, 2019b.

AVI-YONAH, Reuven S.; XU, Haiyan. Evaluating BEPS. **Erasmus Law Review**. Rotterdam, Vol. 10, no. 1 2017. p. 3-11. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2828&context=articles>. Acesso em: 23 jun. 2019.

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. **INTERTAX**, Alphen aan den Rijn, Volume 43, Issue I – Kluwer Law International, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres, TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributário – IBET 2017, p. 989-1028. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf> Acesso em: 25 out. 2019.

BENTIL, John. **Situating the International Tax System within public international law**. Washington DC: Georgetown Journal of International Law. 2018

BERMAN, Daniel; YAN, Xu. Chapter 2 – Exploring Single Taxation: From Concept to Implementation? *In*: WHEELER, Joanna. **Single Taxation?** Amsterdam: IBFD, 2018.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo** 2006. Tese (Doutorado). – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, Belo Horizonte. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUBD-96ZKBJ>. Acesso em: 01 set. 2019.

BOYLE, Alan. Soft law in International Law-Making. *In*: EVANS, Malcon. **International Law**. 4th ed., Oxford: Oxford University, 2014, p. 118-135.

BRASIL. Ministério da Economia. **Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Disponível em:

<https://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/cooperacao-internacional/ocde#processo>. Acesso em: 25 de set. 2019.

BRAUNER, Yariv. **An International Tax Regime in Crystalization**. Levin: University of Florida Levin College of Law. UF Law Scholarship Repository 1 jan. 2003.

BRAUNER, Yariv. An International Tax Regime in Crstalization *In*: AVI-YONAH, Reuven S.; RING, Diane M.; BRAUNER, Yariv. **U.S. International Taxation : Cases and Materials**. 3rd ed. Nova York: Foundation Press, 2011. p. 569-586.

CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Coimbra: Edições Almedina, 2015.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; QUINTAS SEARA, Alberto. The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. **INTERTAX**, Alphen aan den Rijn: Volume 44, Issue 3, Kluwer Law International, 2016, p. 206-226.

CÁRDENAS CASTAÑEDA, Fabián Augusto. A call for rethinking the sources of international law: *Soft law* and the other side of the coin. **Anuario Mexicano de Derecho Internacional**, Cidade do México, Universidad Nacional Autónoma de México – Instituto de Investigaciones Jurídicas., vol. XIII, 2013, p. 355-403.

CHAND, Vikram. The Guiding Principle and the Principal Purpose Test. **International Taxation**, Amsterdam, Vol.12 Jun. 2015 p. 484 – 490.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. A política fiscal internacional brasileira: questões relevantes a considerar na integração do Brasil à OCDE. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, Instituto Brasileiro de Direito Tributário –nº 5, p. 172-196, 2019.

CHRISTIANS, Alisson. Chapter 1 BEPS and the Power to Tax. *In*: **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Edited by ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Alisson. Wolters Kluwer, 2017. chapter 1 p. 03-27. (Series on International Taxation 60).

CHRISTIANS, Alisson. Hard Law & Soft Law in International Taxation **Wisconsin International Law Journal**, Vol. 25, No. 2, Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper No. 1049. Maio 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=988782. Acesso em: 15 jan. 2019.

CHRISTIANS, Alisson. Sovereignty, Taxation, and Social Contract **Minnessota Journal of International Law**, Vol. 18; University of Wisconsin Legal Studies Research Paper Series No. 1063, Agosto 2008. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1259975. Acesso em: 15 jan. 2019.

CHRISTIANS, Alisson. Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20. *In*: **Legal Studies Research Paper Series** No. 1107 5 Northwestern Journal of Law & Social Policy (fothcoming 2010). Wisconsin: University of Wisconsin Law School, 2010.

COIMBRA, Rainer. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.) – **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. cap. 19. p. 377-396.

COURINHA, Gustavo Lopes. Portugal. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, EATLP International Tax Series, 2017, Volume 15, cap. 22, p. 583-598.

COUTINHO, Rodrigo Homero Leite Colares. O SOFT LAW NO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO E SUA REPERCUSSÃO NO DIREITO BRASILEIRO. **Revista de Produção Acadêmica-Científica**, Manaus, b. 2, nº 1, p. 99-122, Jan-Jun, 2015. Disponível em: <ftp://revista.ciesa.br/R2/dir05.pdf> Acesso em: 01 out. 2019.

DOURADO, Ana Paula. **Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6**. Amsterdam: INTERTAX, Volume 43, Issue I, Kluwer Law International, The Netherlands, 2015a.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal – Lições**. Coimbra: Editora Almedina, 2015b.

DOURADO, Ana Paula. Justiça Tributária Internacional. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.41 ano 37. p. 457-487.: IBDT, 1º semestre, 2019.

DOURADO, Ana Paula. Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Holanda, Amsterdam: IBFD, EATLP International Tax Series, 2017, Volume 15, cap. 1, p. 3-22.

DWORKIN, Ronald. A New Philosophy for International Law. **Wiley Periodicals, Inc. Philosophy & Public Affairs**, Hoboken, 43, nº 1, 2013.

FERRARI, Bruna Camargo. **Negócios Híbridos e Normas CFC: Impactos para as Multacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2016.

GARCIA, Márcio Pereira Pinto. **Direito Internacional: Das Relações às Regulamentações**. Brasília : Senado Federal, Publicações e Documentos, Estudos Legislativos – Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Os Alicerces da Redemocratização. Brasília:Vo. 1 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-i-constituicao-de-1988/relacoes-internacionais-direito-internacional-das-relacoes-as-regulamentacoes>. Acesso em: 15 set. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil – Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista Informação Legislativa Senado Federal**, Brasília, ano 49, n. 194 (abril/junho) 2012. p. 117- 146.

GODOI, Marciano Seabra de. **Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias**. Madrid: Estudios Jurídicos. Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. *In: Planejamento Tributário*. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) – São Paulo: ICET, 2016, p. 444-520.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GREGÓRIO, Fernando da Silva. Consequências sistêmica da soft law para a evolução do direito internacional e o reforço da regulação global. **Revista de Direito Constitucional e Internacional** [recurso eletrônico], São Paulo: n. 95, abr./jul. 2016. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/retrieve/104942/Fernando%20Greg%20c3%b3rio.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

GRIBNAU, Hans. Soft Law and Taxation: EU and International Aspects. **Legisprudence**, [S.l.] Volume 2, Number 2, 2008 . Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2445018>. Acesso em: 15 set. 2019.

HASLEHNER, Werner. The McDonald's State Aid Case – The EU Commission Interprets a Tax Treaty. [S.l.]: **Kluwer International Tax Blog**, Jun. 22, 2016. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2016/06/22/the-mcdonalds-state-aid-case-the-eu-commission-interprets-a-tax-treaty>. Acesso em: 28 nov. 2019.

JAVIER MOLINA, Francisco. DTCs and Double Non-Taxation. *In: Preventing Treaty Abuse*, BLUM, Daniel W.; SEILER, Markus (Eds.), Linde, 2016. (Series on International Tax Law, Michael Lang (Ed), Vol. 101).

KSOVRELI, Irakli. **Aggressive Tax Planning – Challenge of the Digital Era (Schemes, Problems Caused and Remedies)** Lund: Faculty of Law, Lund University 2015. Disponível em: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8905597&fileId=8905599>. Acesso em 12 nov. 2019.

KUTERA, Malgorzata. A model of aggressive tax optimization with the use of royalties. **Journal of Economics and Management**, Katowice, Vol. 30 (4), 2017, p. 85-98. Disponível em: https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/user_upload/wydawnictwo/JEM_Artyku%C5%82y_1_30/JEM_30/05.pdf. Acesso em: 12 nov. 2019.

LIGA DAS NAÇÕES. **Double Taxation and Tax Evasion Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion**. Genova: Publications of the League of Nations II. Economic and Financial. Apr. 1927. C 2016 M 85 - II. 40. Disponível em: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf. Acesso em: 01 nov. 2019.

LILLO, Francesco De. Chapter 1 In Search of Single Taxation. *In: WHEELER, Joanna. Single Taxation?*. Amsterdam: IBFD, 2018.

LILLO, Francesco De. **In Search of Single Taxation: The Twilight of an Idol?** Amsterdam: Dissertação (Advanced Master's International Tax Law) - University of Amsterdam – IBFD, Amsterdam, 2017.

LONDON UNDERGROUND, **Mind the gap**. [Londres]: [s.n.], [19--].

MARCHGRABER, Christoph. The Avoidance of Double Non-Taxation in Double Tax Treaty law: A Critical Analysis of the Subject-to-Tax Clause Recommended by the European Commission. *In: EC Tax Review 2014-5*. Amsterdam: Kluwer Law International, 2014.

MARÍN BENÍTEZ, Gloria. Capítulo 3: El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. p. 85-108. *In: CID, José Manuel Almudí; GUTIÉRREZ, Jorge Alberto Ferreras; GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo Andrés Hernández (directores) En Plán de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G20, OCDE y Unión Europea*. [Madrid]: Thomson Reuters, 2017.

MARTIN JIMÉNEZ, Adolfo. Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard – BEPS and the “New” Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance. *In: DOURADO, Ana Paula (ed.) Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016*. Amsterdam: IBFD, EATLP International Tax Series, 2017, Volume 15, cap. 2, p. 25-62.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Agressividade Tributária: um survey da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, vol. 11, 2017, pp. 106-124.

MARTÍNEZ LAGUNA, Félix Daniel. Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation. **World Tax Journal**, Amsterdam, IBFD., May, 2017 p. 190-246.

MARTÍNEZ LAGUNA, Félix Daniel. **Hybrid Financial Instruments, Double Non-taxation and Linking Rules**. Amsterdam :. Kluwer Law International, 2019. (Series on International Taxation, 73).

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional público**. 2 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: Uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018. (Série Doutrina Tributária Vol. XXVI).

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Third Meeting of OECD Forum on Tax Administration: 14-15 September 2006 – Final Seoul Declaration**. Paris: OCDE, 2006.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Study of the Role of Tax Intemediaries**. Paris: OCDE, 2008.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration: Istanbul, 15-16 Semtemper 2010 – A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies**. Paris: OCDE, 2010.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. Paris: OCDE, 2011a.
 Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/corporate-loss-utilisation-through-aggressive-tax-planning_9789264119222-en#page1. Acesso em: 27 de fev. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives. Paris: OCDE, 2011b.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OCDE, 2013a.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging. Paris: OCDE, 2013b.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance.** Paris: OCDE, 2013c. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1. Acesso em: 27 de fev. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report. Paris: OECD, 2015a.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report. Paris: OCDE, 2015b.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 Paris: OCDE, 2017. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page51. Acesso em: 27 de fev. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Aggressive Tax Planning. Paris: OCDE, 2019a. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/aggressive>. Acesso em: 27 de abr. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Base erosion and profit shifting. Paris: OCDE, 2019b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps>. Acesso em: 27 de abr. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Forum on Tax Administration. Paris: OCDE, 2019c. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about>. Acesso em: 27 de abr. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
OECD and enlargement. Paris: OCDE, 2019d. Disponível em: <http://www.oecd.org/about/document/enlargement.htm>. Acesso em 25 set. 2019.

PALAO TABOADA, Carlos. El Abuso Del Derecho em Materia Tributaria en El Derecho Comunitario Europeo. **Revista Española de Derecho Europeo**, Madrid, 61 Enero-Marzo 2017, p. 13-62.

PANAYI Christiana Hjl. **Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?**. [Alphen aan den Rijn]: Kluwer Law International, 2015.

PARADA, Leopodo. **Double Non-taxation and the Use of Hybrid Entities: An Alternative Approach in the New Era of BEPS**. [Alphen aan den Rijn]: Wolters Kluwer, 2018. (Series on International Taxation, 66).

PARISI, Francesco. The Formation of Customary Law. *In: Law and Economics Research Papers Series*. Paper No. 01-06 2001. [Arlington]: George Mason University School of Law, 2001.

PIANTAVIGNA, Paolo. Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law is Silent). **World Tax Journal**, Amsterdam, Nov. 2018, p. 537-561.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**, Amsterdam, Feb. 2017a, p. 47-98.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy. **World Tax Journal**, Amsterdam, IBFD, Nov. 2017b, p. 477-519.

PINHEIRO, Silvia. A empresa multinacional e seu novo papel na promoção do desenvolvimento sustentável. **Revista Ética e Filosofia Política**, Juiz de Fora – nº 13, V. 2, Junho de 2011. Disponível em: http://www.ufjf.br/eticaefilosofia/files/2011/05/13_2_pinheiro.pdf Acesso: 28 out. 2019

PISTONE, Pasquale. La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. **Revista española de Derecho Financiero**, Madrid, nº 170 abr.-jun.. 2016.

PISTONE, Pasquale. The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thought in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union. *In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016*. Amsterdam: IBFD, EATLP International Tax Series, 2017, Volume 15, cap. 4, p. 73-100.

PROST, Mario. **The concept of unity in public international law**. Oxford: Vol. 7 Hart Monographs in Transnational and International Law. Hart Publishing, 2012.

PRZEPIORKA, Michell. Um novo standard de abuso no direito fiscal europeu? **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário –nº 3, p. 86-109, 2018.

REIS, João Henrique Souza dos; CAMPELLO, Livia Gaigher Bósio. Razões para a utilização de normas de soft law no direito internacional do meio ambiente. **Revista Brasileira de Direito Intenacional**, Salvador, v. 4, n. 1, p. 83-103, Jan/jun. 2018.

RIBEIRO, Inês Coimbra. **O Conceito de Artificialidade à Luz do Direito da União Europeia e da Ação 6 do Projeto BEPS**. Lisboa: Dissertação (Mestre em Direito) - Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2017.

RING, D.M. IFA Cahiers 2004 – Volume 89 a. **Double non-taxation** – [S.l.]: United States.

RING, Diane M. One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage *In*: AVI-YONAH, Reuven S.; RING, Diane M.; BRAUNER, Yariv. **U.S. International Taxation: Cases and Materials**. 3rd ed. Nova York: Foundation Press, 2011. P. 601-612.

ROCHA, Sergio André. Chapter 9. The other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism” *In*: **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. [Alphen aan den Rijn]: Edited by ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Alisson. Series on International Taxation 60. Wolters Kluwer 2017. p. 179-200.

ROCHA, Sergio André. **O futuro dos preços de transferência no Brasil**. CONJUR. 26 de novembro de 2019. [S.l.]: Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-26/sergio-rocha-futuro-precos-transferencia-brasil>> Acesso em: 26/11/2019.

ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. (Orgs.) **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D’Placido, 2018, cap. 23, p. 487-513.

ROSENBLATT, Paulo. **Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 2, p. 221-233, 2017.

ROSENBLOOM, H. David. **The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the “International Tax System”**. Nova York: Tax Law Review, Volume 53, Issue 137, 2000. p. 137-166

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Internacional Tributário: Métodos de Solução dos Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Chapter 3. Justification and Implementarion of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? *In*: **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Edited by ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Alisson. [Alphen aan den Rijn]: Series on International Taxation 60. Wolters Kluwer 2017. cap. 3, p. 47-72.

SCHOUERI, Luís Eduardo, GALDINO, Guilherme. Chapter 3 Single Taxation as a Policy Goal: Controversial Meaning, Lack of Justification and Unfeasibility *In*: WHEELER, Joanna. **Single Taxation?** Amsterdam: IBFD, 2018, cap. 3 p. 83-103.

SCHOUERI, Luís Eduardo; JÚNIOR, Ricardo André Galendi. Brazil. *In*: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, EATLP International Tax Series, 2017, Volume 15, cap. 9, p. 199-232.

SHAFFER, Gregory C.; POLLACK, Mark A., Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements and Antagonists in International Governance. **Minnesota Law Review**, Vol. 94, pp. 706-99, 2010; [Minneapolis], Minnesota Legal Studies Research Paper No. 09-23. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1426123&download=yes> Acesso em: 15 set. 2019.

SHAVIRO, Daniel N. **Fixing U.S. International Taxation**. [S.l.]: Oxford University Press, 2014.

SZUDOCZKY, Rita. Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments. *In*: RICHELLE, Isabelle; SCHÖN, Wolfgang; TRAVERSA, Eduardo. **State Aid Law and Business Taxation**. Berlim: MPI Studies in Tax Law and Public Finance 6. Springer-Verlag 2016.

TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, São Paulo, 02. IBDT. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, p.35-57, 2017.

TING, Antony. iTax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue. **British Tax Review**, nº 1, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2014, p. 40-71. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2411297>. Acesso em 06 junho de 2019.

TING, Antony. The Politics of BEPS – Apple’s International Tax Structure and the US Attitude towards BEPS. **IBFD Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, Jun. /Jul. 2015. p. 410-415.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **PODE O *SOFT LAW* SER CONSIDERADO FONTE DO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO**. Brasília: Universidade Católica de Brasília. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 2, n. 1, Jan/Jun 2007, p. 13-52. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4477/2786>> Acesso em: 01 out. 2019.

VARELLA, Marcelo Dias. A crescente complexidade do sistema jurídico internacional: Alguns problemas de coerência sistêmica. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42, n. 167, jul./set. 2005, p. 135-170. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/761/R167-10.pdf?sequence=4&isAllowed=y>> Acesso em: 28 out. 2019.

UNIÃO EUROPEIA. **Comunicação 2012/772/UE, de 06 de dezembro de 2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2012a.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2003/49/UE, de 03 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas e Estados-Membros diferentes.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2003.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2009/133/UE, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2009.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2011/96/UE, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2011.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2016/1164/UE, de 28 de janeiro de 2016, relativa a aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2016a.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2017/952/UE, de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva 2016/1164/UE no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2017.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2018/822/UE, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação a mecanismos transfronteiriços a comunicar.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2018.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) Processo C-255/02.** [Luxemburgo]: Julgado no dia 21 janeiro de 2006a. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1476832> Acesso em: 21 de fev. de 2019.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) Processo C-196/04.** [Luxemburgo]: Julgado no dia 12 setembro de 2006b. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=8937E8739BAAA4FB4A135B6C8F2241E0?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=11350286>. Acesso em: 21 de fev. de 2019.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro apresentadas em 7 de abril de 2005.** [Luxemburgo]: 2005 Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=60293&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=11350286>. Acesso em: 21 de fev. de 2019.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger apresentadas em 2 de maio de 2006.** [Luxemburgo]: 2006c.

Disponível em:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=8937E8739BAAA4FB4A135B6C8F2241E0?text=&docid=56602&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=11350286>. Acesso em: 21 fev. de 2019.

UNIÃO EUROPEIA. **Recomendação 2012/8805/UE, de 06 de dezembro de 2012. relativa ao planeamento fiscal agressivo.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2012b.

UNIÃO EUROPEIA. **Recomendação 2012/8806/UE, de 06 de dezembro de 2012. relativa ao planeamento fiscal agressivo.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2012c.

UNIÃO EUROPEIA. **Recomendação 2016/136/UE, de 28 de janeiro de 2016, relativa a aplicação de medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais.** [Bruxelas]: Jornal Oficial da União Europeia, 2016b.

WEISBURD, Arthur M. **Customary International Law: The Problem of Treaties.** [S.l.]: Vanderbilt Journal of Transnational Law. Vol. 21, 1988, No. 1.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil:** tributação das operações internacionais. 5. ed. atual., Rio de Janeiro, Forense, 1998.

XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. **Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação Conceptual de Uma Nova Realidade.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, 2016.

ZUBIMENDI, Alejandro. The Single Tax Principle As A Limit to Double non-taxation? A broad perspective. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Porto, nº VIII, 1º Semestre de 2019 Editora Juruá, 2019, p. 389-414.